

Sumario

Presentación:

José Ildefonso Espinosa López 7

Editorial:

Veintisiete medidas tributarias ante la crisis y un régimen especial (SOCIMI)
Antonio Cayón Galiardo 9

Estudios

El régimen de documentación de las operaciones vinculadas
Cristina García-Herrera Blanco 31

La suspensión de las sanciones tributarias en vía contencioso-administrativa
Joan-Francesc Pont Clemente 55

La ejecución de las resoluciones de los Tribunales Económico-Administrativos
José Ignacio Ruiz Toledano 79

Jurisprudencia.

STS de 17-07-2009. IVA. Rectificación de cuotas repercutidas motivada por un error de derecho puesto de manifiesto en sentencia del TSJCE de 17 de noviembre de 1993 . . . 109

SAN de 7-05-2009. Las actuaciones de naturaleza tributaria son susceptibles de suspensión, pero debe tratarse de actos administrativos y actuaciones que contengan una obligación económica cuya suspensión genere intereses de demora y/o recargos 111

SAN de 2-07-2009. Inspección Financiera y Tributaria. Iniciación de actuaciones inspectoras. Si la selección del contribuyente se ha realizado en aplicación de un Plan, la referencia al mismo sirve de motivación al acto de inicio de procedimiento 113

STSJ de Madrid de 20-09-2008. Improcedencia de exigir el recurso cameral sobre la cuota del IRNR a los establecimientos permanentes, ya que no puede admitirse una interpretación extensiva de la mención al Impuesto sobre Sociedades que hace la Ley 3/1993 116

STS de Justicia de Castilla y León de 11-09-2009. ICIO. La base imponible en la construcción de un parque de energía solar está constituida por el coste real y efectivo de la obra de instalación, no por el valor de lo instalado. 118

Doctrina Administrativa

RTEAC de 10-09-2009. La suscripción de acciones con una prima de emisión desmedida, y que a continuación son amortizadas, determina un exceso de prima que se considera una aportación a título gratuito. La pérdida que el reclamante pretende computar no constituye un gasto fiscalmente deducible. 121

RTEAC de 22-09-2009. Procedimiento para la devolución de cuotas de IVA indebidamente soportadas. Requisitos para acceder a la devolución solicitada. Carga de la prueba 123

RTEAC de 12-02-2009. Improcedente retener a cuenta un impuesto ya liquidado, pues los sujetos pasivos perceptores de las rentas objeto de retención ya regularizaron las diferencias de retención al presentar sus declaraciones de IRPF. 126

RTEAC de 25-06-2009. Procedimiento especial de fraude de ley. Doctrina jurisprudencial. Concepto y caracteres 128

Unión Europea

STJCE de 2 de julio de 2009- Sexta Directiva IVA –Deducibilidad y devolución del IVA soportado – Prestaciones de servicios de telecomunicaciones – Determinación del lugar de la prestación 137

STJCE de 9 de julio de 2009. Incumplimiento de Estado – Impuestos indirectos que gravan la concentración de capitales – Derecho de aportación – Exención – Requisitos – Traslado de la sede de dirección efectiva o del domicilio social de un Estado miembro a otro Estado miembro 140

STJCE de 3 de septiembre de 2009. Sexta Directiva IVA – Conexión fiscal – Prestaciones de servicios vinculadas con un inmueble – Prestación de servicios consistentes en facilitar el intercambio de facultades de uso de un inmueble de destino vacacional por parte de sus titulares 145

STJCE de 3 de septiembre de 2009. IVA – Primacía del Derecho comunitario – Disposición de Derecho nacional que consagra el principio de cosa juzgada 148

STJCE de 12 de noviembre de 2009. Incumplimiento de Estado – Sexta Directiva IVA – Actividades u operaciones realizadas por los Registradores de la Propiedad como liquidadores titulares de las Oficinas Liquidadoras de Distrito Hipotecario 152

Bibliografía 157

Presentación

José Ildefonso Espinosa Ibáñez
Vocal Responsable de Estudio e Investigación de la AEDAF

Tras un año marcado por la influencia de la crisis económica y sobre todo por el enconado debate surgido en torno a las medidas tomadas y no tomadas, a su idoneidad y sobre todo, a su efectividad. Como contrapunto a esta situación, podemos destacar como hitos positivos del año, el II Encuentro AEDAF celebrado en Madrid dedicado a la Reforma Mercantil y Contable, el Curso de Verano celebrado en Santander en colaboración con la Universidad de Cantabria, dedicado al estudio de la problemática de las Operaciones Vinculadas, el V Congreso Tributario organizado por el Consejo General del Poder Judicial en Valencia, en el que participaba y colaboraba la AEDAF, y el XXVIII Congreso bienal de la Asociación que también se celebró en Valencia el pasado mes de noviembre, en el que fui elegido, en la Asamblea General Extraordinaria celebrada el día 7 de noviembre, Vocal Responsable de Estudio e Investigación. Con este motivo, aprovechando la ocasión para ponerme a vuestra disposición.

Sin más preámbulos, paso a presentaros la última edición del 2009 de nuestra Revista Técnica Tributaria, la número 87, y una vez más, como viene siendo costumbre por estas fechas, advertimos la multitud de disposiciones de todo rango que vienen a modificar o tienen incidencia sobre la normativa tributaria. Por esta razón, la editorial que habitualmente corre a cargo del profesor Cayón, tiene como objetivo realizar una compilación de toda la normativa aprobada con la finalidad de enfrentarse a la crisis económica: “Veintisiete medidas tributarias ante la crisis y un régimen especial (Socimi)”.

El primer trabajo dentro del apartado de estudios, y elaborado por la Profesora García-Herrera, aborda uno de los temas estrella del año “El régimen de documentación de las operaciones vinculadas”, tanto por lo inoportuno del momento para su imposición como por el desmesurado esfuerzo que implica, y que sin apenas tiempo para digerir la complejidad que encierra, han debido afrontar los profesionales.

El segundo estudio, “El problema de la suspensión en la jurisdicción contencioso-administrativa de las sanciones tributarias”, realizado por el profesor Pont Clemente, es una disertación que mantiene la tesis de que los tribunales de justicia deben conceder la suspensión sin garantía de las sanciones, salvo supuestos excepcionales.

Por último, el trabajo de José Ignacio Ruiz Toledano, titulado “La ejecución de las resoluciones de los tribunales económico-administrativos”, asunto controvertido por los problemas que en la práctica origina,

pues la regulación no es tan completa y sistemática como sería de agradecer, razón por la que se analiza la doctrina administrativa con el objeto de aclarar tantas cuestiones como sea posible.

Como viene siendo y habitual, incorpora los apartados de Jurisprudencia y Doctrina Administrativa, donde se reseñan pronunciamientos y resoluciones con especial relevancia de las últimas fechas. Y por último, como cierre de esta revista, los comentarios a la Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, que en este número corren a cargo de Alfredo García Prats.

Reitero mi puesta a vuestra disposición, y dadas las fechas, os deseo una muy Feliz Navidad y lo mejor para el Año Nuevo 2010. Felicidades / Zorionak.

Un cordial saludo.



José Ildefonso Espinosa Ibáñez
Diciembre de 2009.

Veintisiete medidas tributarias ante la crisis y un régimen especial (SOCIMI)

Antonio Cayón Galiardo

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad Complutense de Madrid.
Gabinete de Estudios AEDAF.

Desde mediados de 2008 se ha producido un aluvión de disposiciones fiscales que, en normas de todo tipo, tienen el propósito de hacer frente a los principales síntomas que la crisis financiera viene provocando. Ocuparnos de aquel conjunto de medidas tributarias es la finalidad que perseguimos en estas líneas, dejando al margen aspectos tan importantes como son los que afectan al gasto público o las disposiciones adoptadas por algunas Comunidades Autónomas que, con menor capacidad de respuesta que el Estado, también han puesto en vigor unas pocas disposiciones fiscales con una clara finalidad anti-crisis.

Sabido es que *el origen del problema fue de carácter internacional* y que, afectando en primer lugar al sector financiero, extendió sus efectos de inmediato a otros sectores que ya manifestaban dificultades con anterioridad a esta repercusión. Así, las necesidades de nuestro sector financiero para atender sus compromisos con el exterior –que los especialistas cuantificaban entre 2008 y 2013 en varios cientos de miles de millones de euros- produjo una restricción del crédito que impactó claramente en el sector inmobiliario (la burbuja ya anunciada) y, después, en otros sectores de nuestra economía hasta el extremo en que se puede decir que muy pocos se han quedado al margen de este efecto pues la restricción del crédito a familias y empresas ha enervado a la economía en su conjunto llevándonos a unas desalentadoras cifras de paro y de destrucción del tejido empresarial.

A pesar de este panorama, no debemos ocultar que ni todo el sector financiero se encontraba –ni se encuentra- en una posición de debilidad, ni tampoco nuestra Hacienda pública partía de una posición comprometida por su déficit o su endeudamiento. Sin embargo, la evolución seguida en los últimos meses, con una importante reducción de la actividad económica, ha terminado por afectar

a la recaudación tributaria, sea por disminución de las bases imponibles, sea por el aumento de la economía sumergida (Recientemente, la Unión Europea ha cifrado la *economía sumergida* en un 20% del PIB español).

Por otra parte, y volviendo al inicio de la situación descrita, puesto que se encontraba generalizada en “los países de nuestro entorno”, hizo que se convocaran importantes foros internacionales para afrontar la situación, y que, si bien con escasos resultados pues cada país tenía una posición y un problema propios, arrojaron como conclusión la necesidad de incrementar la intervención por parte de los poderes públicos en la economía. Ahora bien, a partir de ese común denominador, las posiciones se dividieron en *dos tendencias dispares*: la necesidad de un mayor gasto público o, en sentido alternativo, la necesidad de reactivar la situación mediante incentivos fiscales. Es decir, con reducción de la presión fiscal. Aunque ambas posiciones no se nos aparezcan de forma excluyente, sin embargo cada especialista tomaba partido haciendo mayor hincapié en una u otra estrategia.

Así, los partidarios de un *incremento del gasto público* – la vuelta a Keynes- recordaban el error cometido por los economistas ante la crisis de 1929 oponiéndose a los planes de inversiones y de reactivación económica. Así lo manifestaba recientemente P. A. Samuelson, apoyando la conveniencia de hacer gastos en infraestructuras, gastos sociales así como ayudas directas a sectores en crisis. Sus mejores argumentos consistían en resaltar la inmediatez de los efectos del gasto público en relación con los efectos tardíos de los incentivos tributarios y recordando el efecto multiplicador del gasto que no tienen los incentivos fiscales porque una parte de la renta que se quedaría en poder de las familias y empresas pasaría a ser ahorrada, más aún en una situación de dificultades en el horizonte inmediato. La mayor objeción a esta posición no podía ser otra que la cuestión sobre la forma de financiar ese mayor gasto, habiéndose hecho público un importante debate sobre los efectos de un mayor endeudamiento público o del inicio de un proceso fuertemente inflacionista.

Por su parte, los defensores del empleo del incentivo fiscal o de la *rebaja de impuestos* –neoliberales- consideraban que, con una reducción complementaria del gasto, podría mantenerse el déficit en términos razonables y, también, evitar la competencia que el sector público haría a las familias y empresas al demandar préstamos encareciendo el crédito.

En 2008, cada Estado, respondiendo a sus propios diagnósticos, articuló la política fiscal que consideró oportuna. Así, se ha destacado como el Reino Unido redujo el IVA del 17'5 al 15, de forma transitoria; como Francia, aduciendo que no había crisis de consumo sino de inversión, optó por incrementar el gasto; o como Alemania adoptó una rebaja fiscal de escaso volumen (unos 9.000 millones) frente a los 21.000 millones en que incrementó la inversión pública. Para 2010, Alemania planea una rebaja de impuestos de entre 20.000 y 25.000 millones de euros durante los próximos cuatro años, acompañada de un reducción del gasto público (no cuantificada ni detallada hasta el momento), centrando principalmente su política tributaria, de un lado, en un incremento del subsidio familiar de 164 euros mensuales hasta 200 euros y de la cantidad desgravable por hijo desde 6.024 euros al año hasta 8.004 euros; y de otro, en la modificación de la imposición sobre las empresas y del impuesto sobre sucesiones. Por su parte, Francia, en el proyecto de ley de finanzas, ha previsto en lo esencial y junto a un importante déficit (8,5% del PIB), la creación de un Impuesto sobre el carbón, gravando el consumo de energías fósiles); la reducción del impuesto sobre actividades económicas (*taxe professionnelle*); y la revisión de muchos “beneficios” fiscales.

Sabido es que los *Estados miembros de la Unión Europea*, además de no disponer de una política monetaria propia, han de contar con varias limitaciones importantes en su política tributaria: a) la limitación al déficit excesivo, actualmente sobrepasado por muchos Estados, veinte de los veintisiete estados miembros, entre ellos España (9,8%), y estimado en un déficit del 4% en la zona euro, aunque cuenten con un plazo relativamente amplio para volver a la “disciplina presupuestaria” (3%); b) las normas comunitarias sobre ayudas de estado que pueden impedir la adopción de incentivos fiscales y; c) la armonización fiscal.

Las veintisiete medidas fiscales ante la crisis

Pues bien, ocupándonos de la *política tributaria adoptada por España*, veremos que se han instrumentado medidas de todo tipo,

persiguiendo objetivos concretos relacionados con los síntomas del problema y, al tiempo, para hacer frente al nuevo problema: el déficit público.

Así, durante el año 2008, y ante los primeros síntomas graves de la crisis, encontramos *propuestas provenientes de distinto origen* de entre las que destacaremos: las que fueron presentadas por el Partido Popular que, en relación a la materia tributaria, propugnaba un incremento de la deducción por vivienda habitual del 15 al 25 por ciento y un aumento de la base de deducción a 10.000 euros; la reducción del tipo impositivo del Impuesto sobre Sociedades para PYMES al 20 por ciento; y, dentro de un Plan nacional de I+D+I, la recuperación de los incentivos fiscales y la garantía de la seguridad jurídica para las inversiones en I+D+I. También la Asociación Nacional de Empresarios y Profesionales Autónomos (Asnepa) elaboró una relación de medidas fiscales a adoptar, coincidente en muchos aspectos con la anterior (reducción de tipos impositivos en el IRPF y en el IS respecto de las pymes), y otras enteramente nuevas (la eliminación de los avales para cualquier tipo de pago aplazado para importes superiores a 6.000 euros en los impuestos directos). Por otra parte, un grupo de expertos, a instancia de la CEA, elaboró un documento en el que encontraremos un conjunto de iniciativas referidas a la totalidad de impuestos, entre las que destacamos, por ejemplo, la posibilidad de realizar dotaciones a la provisión por insolvencias en el caso de deudas contraídas por entes públicos, frente a la morosidad de éstos (se calculaba que la morosidad de las AAPP ascendía a 60.000 millones de euros); así como la reducción del tipo impositivo general en el IS; la sustitución –opcional– en el IS y en el IVA, del criterio del devengo frente al de caja; etc

Por su parte, los defensores del empleo del incentivo fiscal o de la *rebaja de impuestos* –neoliberales– consideraban que, con una reducción complementaria del gasto, podría mantenerse el déficit en términos razonables y, también, evitar la competencia que el sector público haría a las familias y empresas al demandar préstamos encareciendo el crédito

Pero corresponde a la AEDAF la elaboración de una propuesta eminentemente tributaria y sistematizada, en la que, partiendo de una distinción entre la reforma estructural y las medidas más inmediatas, manifestaba

una preocupación especial por la seguridad jurídica y las nuevas medidas que conllevarían un importante coste fiscal indirecto (operaciones vinculadas, aplicación del nuevo régimen contable, etc), propugnando como objetivos el aumento de la renta disponible, y la mejora de la productividad. Además, estas medidas, en número de 20, trataban de compensar los incrementos postulados en determinados impuestos (tipo general del IVA y en los impuestos especiales como los que gravan el tabaco o bebidas alcohólicas) con reducciones en otros.

De entre todas ellas, destacamos, por ser una medida propugnada en reiteradas ocasiones, ya a principios de 2008, la elevación del tipo de gravamen en el IVA, medida que entronca con el llamado "IVA social" –semejante al "IVA ecológico, propugnado en Francia- encaminada a encontrar aquí una fuente de financiación complementaria (no alternativa) de las fuertes cotizaciones sociales que soportan las empresas, de forma que, afectándose su recaudación a la financiación de los sistemas de seguridad social, pudieran reducirse las cotizaciones sociales a cargo del empresario.

Pero pasando del examen de las propuestas al de las medidas que realmente fueron adoptadas y *puestas en vigor durante el año 2008*, podemos sistematizarlas según los objetivos perseguidos en cada caso, siendo conscientes que toda sistematización es relativa ya que una misma disposición puede perseguir finalidades diversas. Como consecuencia de nuestro propósito, dejamos al margen aquellas disposiciones que no guardan relación directa con la crisis (es el caso de la extensión de la deducción aplicable a las empresas que realicen actividades de I+D+I, tanto a cualquier país de la U.E. y del Espacio Económico Europeo, como la posibilidad de solicitar a la propia Administración la devolución del IVA, solicitud que debían realizar a las otras administraciones.)

Así, encaminadas a *impulsar el empleo*, destacamos, la medida adoptada en la Ley 4/2008, de 23 de diciembre, relativa a la *libertad de amortización*, por tanto mero diferimiento del impuesto, solo para 2009 y 2010, que se condicionaba a la adquisición de activos nuevos (incluso inmuebles, aunque el suelo no es amortizable, con entrada en funcionamiento en dos años, y al requisito de mantenimiento de la plantilla por parte de la empresa.

Aunque estuvo en estudio, no llegó a adoptarse la relacionada con los EREs y que pretendía la modificación de la norma por la que se exceptúan del IRPF las indemnizaciones por despido o cese del trabajador, exención que se fija hasta "la cuantía establecida con carácter obligatorio en el Estatuto de los Trabajadores, en su normativa de desarrollo o, en su caso, en la normativa reguladora de la ejecución de sentencias", pero sin comprender las establecidas en virtud de convenio, pacto o contrato. Ello conlleva que los acuerdos en un ERE sobre indemnizaciones - que son superiores a las legales (39 días de media frente a 20 días legales)- se sometan a tributación en el exceso.

Otro de los objetivos también importantes en ese año, sería el de solventar los *problemas de liquidez* que padecían, principalmente, las empresas y las familias. En aras a dotarlas de mayor liquidez, destacamos algunas de las novedades fiscales que se introdujeron durante 2008. Las más generales, conllevaron una reducción de la presión fiscal que afectaba, por ello, a un importante número de contribuyentes. En primer lugar, aunque en su origen no tuviera su justificación en esta finalidad, se introdujo la sobradamente conocida *deducción en el IRPF de 400 euros*, para determinadas rentas. Rebaja que supuso una inyección de liquidez estimada en 6.000 millones de euros, pero también su equivalente caída recaudatoria. En segundo lugar, por obra de la Ley 4/2008, de 23 de diciembre, se *suprimiría el gravamen del Impuesto*

sobre el Patrimonio, para residentes y no residentes, estimándose su cuantía en unos 1.800 millones de euros

Con un efecto más restringido, pues solo afecta al IVA, la misma Ley antes citada, llevaba en su título el anuncio del establecimiento de un sistema de *devolución mensual en el Impuesto sobre el Valor Añadido*, con efectos para 2009.

Mediante este sistema se da la posibilidad de que todos los sujetos pasivos (excepto quienes estén acogidos al régimen simplificado) puedan disponer por la aplicación de un régimen de devolución mensual del saldo de IVA a su favor, sin tener que esperar, como sucedía hasta entonces (exceptuando aquellos sujetos pasivos que estaban incluidos en el régimen de devoluciones a exportadores en régimen comercial), a la presentación de la última autoliquidación del año. Como contrapartida se venía a exigir la presentación de autoliquidaciones con periodicidad mensual; que las autoliquidaciones se presentarán exclusivamente por vía telemática, y estar al corriente de sus obligaciones tributarias. Aunque algunos de estos requisitos se consideraron de difícil cumplimiento inmediato para las pymes (la presentación mensual de autoliquidaciones y disponer de firma digital), el impacto de la medida se cifró en alrededor de 6.000 millones de euros.

En el mismo Impuesto –IVA– y en la misma Ley, se redujo, de 2 a 1 año, el tiempo que debe transcurrir desde el devengo del IVA hasta que un crédito pudiera considerarse como *incobrable*, requisito indispensable para poder reducir la base imponible de las operaciones de las que traigan causa esos créditos no cobrados y, por tanto, para recuperar las cuotas de IVA ingresadas pero no cobradas por el sujeto pasivo. La medida afectaba a los sujetos pasivos que ostentaran créditos total o parcialmente incobrables para los cuales, a la entrada en vigor de la Ley, hubiera transcurrido más de un año pero menos de dos años y tres meses desde el devengo del IVA. La finalidad de la nueva disposición se vinculaba evidentemente con la situación de morosidad a que debían hacer frente las empresas, permitiendo la más pronta recuperación de las cuotas del IVA satisfechas a la Hacienda pero no percibidas de los clientes.

Y, como no podía ser de otro modo, se adoptaron medidas tributarias con el objetivo de la recuperación del sector inmobiliario. La primera consistió en la ampliación, hasta en dos años, para destinar el saldo de la *cuenta de ahorro vivienda* a su adquisición, aunque sin posibilidad de hacer nuevas aportaciones en ese periodo. En concreto, los titulares de una cuenta ahorro-vivienda, cuyo plazo de cuatro años para materializar la inversión en la compra de una vivienda se cumpla entre el 1 de enero de 2008 y el 31 de diciembre de 2010, disponen hasta el 31 de diciembre de 2010 para llevar a cabo la compra de la vivienda.

En segundo lugar, se *amplió el plazo para vender la vivienda habitual*, cuando previamente se hubiera adquirido otra, manteniendo la exención fiscal de la ganancia patrimonial obtenida. Medida que afectaba a las personas que hubieran adquirido su vivienda habitual entre 2006 y 2008 y pensaran financiarla, en parte, con la venta de su vivienda habitual anterior. El plazo para vender la vivienda antigua, manteniendo la exención fiscal, se ampliaba hasta el 31 de diciembre de 2010.

Y, como no podía ser de otro modo, se adoptaron medidas tributarias con el objetivo de la recuperación del sector inmobiliario

En tercer lugar, el tipo de *retención en el IRPF se redujo en dos enteros* para contribuyentes con retribuciones del trabajo inferiores a 33.007,2 euros, siempre que el contribuyente comunicase a su pagador que destinaba cantidades obtenidas mediante financiación ajena a adquirir o rehabilitar (no ampliar) su vivienda habitual. Cantidades que diesen derecho a deducción por inversión en vivienda habitual.

Hemos de decir que la OCDE ya había cuestionado la política de incentivos a la construcción de viviendas, sugiriendo, entre otras posibilidades, que se reemplazase el apoyo a la construcción de viviendas de protección oficial por ayudas al alquiler para personas sin recursos.

Junto a las anteriores medidas, y ya para el *ejercicio 2009*, podemos destacar, también como medida relacionada con diversos fines, pero con claros efectos en la *liquidez* de los contribuyentes (suspensión de la deuda, aplazamientos y fraccionamientos, etc) se llevó a efecto una *reducción en el tipo de interés de demora*. Éste había sido fijado por la LPGR para 2009 en el 5,50%, interés legal del dinero, y en el 7%, el interés de demora tributario. Ambas cuantías fueron reducidas por el Decreto Ley 3/2009, al 4% y al 5% respectivamente. Esta reducción, solicitada por la AEDAF, reconducía estos tipos a niveles de mercado. En segundo lugar, se produciría la flexibilización de los requisitos exigidos para obtener un *aplazamiento o fraccionamiento* en el pago de deudas tributarias, tanto en período voluntario como en período ejecutivo de pago, reduciendo el rigor con que se exigían las garantías, pues, en lo esencial, se suprimen éstas para deudas de hasta 18.000 euros (Orden EHA/1030/2009, de 23 de abril), si bien, acumulándose a efectos de este cálculo, tanto las deudas afectadas por la solicitud, como otras del mismo deudor cuya solicitud se encuentre en tramitación así como el importe de los vencimientos pendientes de ingreso de las deudas aplazadas o fraccionadas, salvo que estuviesen debidamente garantizadas.

El interés de la medida se revela por cuanto, durante 2008, la Administración había recibido más de 650.000 solicitudes por valor superior a 9.500 millones de euros, aceptándose un 60% de las peticiones.

También durante el año 2009, ha visto la luz la Ley 11/2009, de 26 de octubre, por la que se regulan las Sociedades Anónimas Cotizadas de Inversión en el Mercado Inmobiliario, en cuyo articulado, además de regular el régimen de estas entidades al que haremos mención posteriormente, se incluyen diversas disposiciones de carácter tributario que afectan a diferentes impuestos. De éstas, consideramos que se vinculan claramente con la crisis económica las que reducen la tributación en el IVA para los *contratos de arrendamiento de vivienda con opción de compra* que pasan a ser gravados al **7%** (4% en el caso de viviendas calificadas de protección oficial de régimen especial o de promoción pública), resultando de aplicación a las rentas correspondientes a contratos de arrendamiento con opción de compra de viviendas que resulten exigibles desde la entrada en vigor de la misma, siempre que no se haya ejercitado dicha opción de compra. Medida que tiene como finalidad igualar la fiscalidad de estos contratos con el tipo de gravamen aplicado a la transmisión de viviendas, fomentando este tipo de operaciones para empresas inmobiliarias con importantes cantidades de viviendas sin vender y que se complementará con un nuevo criterio por parte de la Administración en cuanto a no calificar como autoconsumo la conversión de viviendas en venta en viviendas en alquiler en opción de compra, con lo que se evitará la consideración como no deducible del IVA soportado por el promotor en la promoción de las viviendas.

Por otra parte, y con la finalidad de anticipar la *recuperación de las cuotas de IVA en el supuesto de créditos incobrables*, en el caso de operaciones a plazo o con precio aplazado, el requisito relativo al

transcurso de un año desde el devengo de la operación pasará a computarse desde el vencimiento del plazo impagado para proceder a la reducción proporcional de la base imponible.

Dejando al margen otras novedades introducidas por la Ley 11/2009, el año 2009, se cierra con el proyecto de Ley de Presupuestos Generales del Estado para 2010 (PGE) y con la proyectada Ley sobre Economía Sostenible.

Ahora bien, antes de pasar al resumen de las normas contenidas en el proyecto de Ley de PGE es preciso hacer algunas observaciones previas.

Con independencia de la persistencia de algunos de los problemas a que hemos hecho referencia y que han motivado la adopción de las medidas tributarias mencionadas anteriormente (liquidez, morosidad, crisis inmobiliaria, etc), la evolución de las Administraciones públicas durante 2009 ha puesto en escena un nuevo problema: el *déficit público*. Éste había sido previsto en un porcentaje inferior al dos por ciento del PIB, mientras que muy probablemente la realidad arrojará un saldo negativo próximo al diez por ciento. Es decir, muy superior al margen fijado en el Pacto de Estabilidad y Crecimiento vigente en la Eurozona. Y, aunque se trate de una situación generalizada, nuestras Administraciones encabezan la lista de países que tendrán un mayor déficit en términos de PIB.

La aparición del déficit tiene dos simples motivos: un incremento del gasto y una reducción en la “recaudación” tributaria (ya que el presupuesto se ajuste por derechos liquidados). Así, según la Contabilidad Nacional Trimestral que publica el Instituto Nacional de Estadística, en el segundo trimestre de 2009, el gasto en consumo final de las administraciones públicas aumentó un 7,1%, mientras que el valor total de los impuestos netos percibidos por el sector público sufrió una disminución interanual del 32,4% (la caída de la recaudación se ha estimado en 36.000 millones de euros: 21.000 por las rebajas fiscales y 15.000 a causa de la crisis económica).

La conclusión de lo anterior, no es otra cosa que la necesidad de acudir al endeudamiento, lo que si bien se afronta desde una situación de partida en la cual nuestro endeudamiento es inferior en términos relativos al de la mayoría de los países desarrollados y permite colocar la deuda en los mercados, el mantenimiento prolongado de la situación no es sencillamente posible ni deseable, si bien, queda nuevamente abierta la polémica a que hicimos referencia al comienzo de estas páginas sobre la conveniencia de adoptar una u otra política fiscal ante la crisis (aumento del gasto o reducción de impuestos).

Advertido lo anterior, no es de extrañar que las *medidas proyectadas en los PGE* para 2010 que más han sido destacadas por todos los medios y especialistas sean las consistentes en el *incremento de los tipos impositivos* en relación a la imposición sobre la renta y en el IVA; como tampoco resulta extraño que se inicie esta vía como instrumento para reducir el déficit que aparecerá, previsiblemente, en 2010. Las cifras que se han manejado en el debate sobre el proyecto de PGE estiman que la recaudación se prevé incrementar en un importe de 10.950 millones de euros, de los cuales 6.500 provendrán del IRPF y 5.150 del IVA. Sin embargo, tal crecimiento de los ingresos no impedirá la persistencia de un fuerte déficit, pues la presión fiscal, se considera por los responsables del Ministerio, debería incrementarse hasta el 40%, la media en la Unión Europea antes de la crisis, dado que Hacienda necesitaría recaudar más de 70.000 millones adicionales. Es decir, siete veces la subida fiscal prevista en el proyecto.

Como no podía ser de otro modo, la previsión de subir los impuestos ha sido mal acogida socialmente, pero, si atendemos a las orientaciones que provienen de organismos internacionales, nos encontramos con posiciones discrepantes, en función naturalmente de los objetivos que se propongan en cada caso. Así, mientras que la OCDE opina que España debería posponer las medidas para rebajar el déficit presupuestario hasta que la economía esté en una mejor situación en 2011, el Banco Central Europeo ha instado a los Gobiernos de la zona euro a que intenten atajar los elevados desequilibrios presupuestarios existentes en algunos países, invitando a los Gobiernos a que comuniquen y apliquen de forma oportuna estrategias de salida y de saneamiento presupuestario ambiciosas, basadas en supuestos de crecimiento realistas y, en gran parte, centradas en la reforma del gasto.

En este contexto de discusiones encontramos, en el proyecto de PGE para 2010, actualmente en debate parlamentario, un conjunto de medidas tributarias que pasamos seguidamente a resumir.

En relación al *IRPF* dos medidas resaltan, ambas conllevarán una subida del impuesto, que son las atinentes a la reformulación de la *deducción de hasta 400 euros* por obtención de rendimientos del trabajo o de actividades económicas. Esta medida, implantada en 200, como mecanismo de ayuda a las familias incrementando su renta disponible, va a sufrir un importante recorte respecto de su aquella regulación. Como consecuencia de esta previsión, la LPGE introduce una modificación reduciendo el límite a partir del cual hay que presentar la declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Y, la decisión que, hemos advertido anteriormente, ha tenido mayor impacto es la referida también al *IRPF*, consistente en la *elevación en el gravamen de las rentas del ahorro*, que formalmente se justifica en la mayor capacidad económica que reflejan estas rentas. En concreto, la base del ahorro, constituida por los rendimientos típicos del capital mobiliario (dividendos, intereses de depósitos, bonos, pagarés, etc, así como los rendimientos producidos por determinados productos de seguros) junto con las plusvalías producidas en las transmisiones onerosas o gratuitas (de inmuebles, acciones o participaciones en Instituciones de Inversión Colectiva) pasarán de gravarse a un tipo fijo del 18% en 2009 a una escala de dos tipos en 2010: el 19%, para los 6.000 primeros euros/año y, el resto, al 21%. La escala general se mantiene sin modificaciones.

A pesar de que la medida se justifica y explica con un carácter coyuntural, la redacción del proyecto dice textualmente que la modificación tendrá efectos desde 1 de enero de 2010 y vigencia indefinida.

También como un efecto inducido por la elevación de este tipo de gravamen, se eleva el porcentaje de *retención al 19%* a que se someten estos rendimientos en un conjunto de casos (rendimientos del capital mobiliario, ganancias patrimoniales derivadas de las transmisiones o reembolsos de acciones y participaciones de instituciones de inversión colectiva, ganancias patrimoniales derivadas de los aprovechamientos forestales, premios, rendimientos procedentes del arrendamiento de inmuebles urbanos, los procedentes de la propiedad intelectual, industrial, de la prestación de asistencia técnica, del arrendamiento de bienes muebles, negocios o minas, y sobre derechos de imagen). Y, por la misma razón, en el *IRNR*, se eleva el *tipo de gravamen al 19%* que será aplicable sobre las siguientes rentas: beneficios transferidos al extranjero por un establecimientos permanentes de entidades no residentes, dividendos y otros rendimientos derivados de la participación en los fondos propios de una entidad, intereses y otros rendimientos obtenidos por la cesión a terceros de capitales propios, y ganancias patrimoniales que se pongan de manifiesto con ocasión de las transmisiones de elementos patrimoniales.

Siguiendo en esta línea de elevación de tipos de gravamen, en el IVA se modifican los *tipos impositivos general y reducido* que pasan del 16 y 7 por ciento al 18 y 8 (alimentos en general, asistencia sanitaria, hostelería, restauración y transporte de viajeros) por ciento, respectivamente. Esta medida, que se aplicará a partir del segundo semestre del año 2010 pues se considera por el Ejecutivo que en ese momento la economía arrojará indicios de recuperación, produce como consecuencia, un cambio en los porcentajes de compensación aplicables en el *régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca*. En concreto, la compensación a tanto alzado aplicable en las entregas de productos naturales obtenidos en explotaciones agrícolas o forestales y en los

servicios de carácter accesorio de dichas explotaciones, pasa a ser del 10%. Y la aplicable a las entregas de productos naturales obtenidos en estas explotaciones y a los servicios de carácter accesorio, pasará a ser del 8,5%.

No es de extrañar que las medidas proyectadas en los PGE para 2010 que más han sido destacadas por todos los medios y especialistas sean las consistentes en el incremento de los tipos impositivos en relación a la imposición sobre la renta y en el IVA

Finalmente, también se incrementará la presión fiscal en el IBI, ya que, con efectos de 1 de enero del año 2010, se actualizarán todos los valores catastrales de los bienes inmuebles mediante la aplicación del coeficiente 1,01 (un 1 por ciento). Subida que se suma a la aplicada en 2009 (2 por ciento). Esta medida, en disonancia con la situación del mercado de la vivienda, es una pequeña ayuda a las entidades municipales dada la importancia recaudatoria que este Impuesto tiene entre sus ingresos no financieros y se complementa con la aceptada durante el debate parlamentario que afectará al *Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica*, con finalidad medioambiental. Quedan excluidos de esta elevación los valores catastrales obtenidos de la aplicación de las Ponencias de valores totales aprobadas entre el 1 de enero de 2000 y el 30 de junio de 2002, y los resultantes de las Ponencias de valores parciales aprobadas desde la primera de las fechas indicadas en los municipios en que haya sido de aplicación el artículo segundo de la Ley 53/1997, de 27 de noviembre, por la que se modifica parcialmente la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales, y se establece una reducción en la base imponible del Impuesto sobre Bienes Inmuebles.

La última de las medidas destacables del proyecto de PGE, para los períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2009 y vigencia indefinida, es la referida al *Impuesto sobre Sociedades* que reduce del tipo de gravamen aplicable a las pequeñas y medianas *empresas que creen o mantengan empleo* y que se extiende a los empresarios y profesionales individuales que tengan asalariados en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. La medida será aplicable a las entidades cuyo importe neto de la cifra de negocios habida en dichos períodos sea inferior a 5 millones de euros y la plantilla media en los mismos sea inferior a 25 empleados y está condicionada a que durante los doce meses siguientes al inicio de cada período impositivo, la plantilla media de la entidad no sea inferior a la unidad y, además, tampoco sea inferior a la plantilla media de los doce meses anteriores al inicio del primer período impositivo que comience a partir de 1 de enero de 2009.

La última de las medidas destacables del proyecto de PGE, para los períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2009 y vigencia indefinida, es la referida al Impuesto sobre Sociedades que reduce del tipo de gravamen aplicable a las pequeñas y medianas empresas que creen o mantengan empleo y que se extiende a los empresarios y profesionales individuales que tengan asalariados en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

Los tipos serán, el 20 por ciento a la parte de base imponible comprendida entre 0 y 120.202,41 euros, y el del 25 por ciento, al resto de la base.

Es de advertirse que, en el citado proyecto de PGE, solo se prorrogan las disposiciones que sobre el régimen de la vivienda habitual se encuentran vigentes, dado que, según la exposición de motivos, será la futura Ley de Economía Sostenible donde se incluya una redefinición de los incentivos fiscales relacionados con la vivienda.

Y, puesto que estamos en el ámbito de los proyectos de Ley y hemos mencionado la proyectada *Ley de Economía Sostenible*, señalaremos también en forma resumida las medidas fiscales de las que, en este momento, solo tenemos un conocimiento impreciso, si bien, adelantamos que, entre los objetivos que se fijan en el proyecto, encontramos la presentación de un plan de austeridad y de calidad del gasto y un plan de racionalización del sector público empresarial y de la estructura de la Administración Pública al que se llegará mediante la creación de un grupo especial de

evaluación del gasto que analizará, tanto los programas de gasto, como la estructura y procedimientos las Administraciones públicas.

Al margen de ello, en relación con la política fiscal sobre la vivienda, tan debatida como compleja de modificar, y en lo referente a los *beneficios a la compra de vivienda habitual*, se proyecta su mantenimiento para las rentas inferiores a 17.707,20 euros y su eliminación a partir de 2011 para todas las rentas con una base imponible superior a 24.107,20 euros. Para las comprendidas entre ambas cantidades, la deducción se irá reduciendo progresivamente. Los contribuyentes que hubiesen adquirido su vivienda habitual antes del 31 de diciembre de 2010 podrán continuar con las deducciones del sistema actual.

También se ha *previsto favorecer el alquiler de viviendas* mediante un aumento en los incentivos fiscales aplicables a los arrendadores con el fin de poner en el mercado las viviendas desocupadas, así como incrementar las deducciones para los inquilinos equiparando las condiciones del alquiler con las de la compra de una vivienda. La primera modificación consistirá en mejorar, a partir de 2011, el tratamiento fiscal de las rentas obtenidas por los arrendadores de inmuebles incrementándose del 50 por 100 al 60 por 100 el porcentaje de reducción en la renta. Con el mismo fin, se reducirá de 35 a 30 años la edad del arrendatario a efectos de la exención del 100 por 100 de las rentas de alquiler, conservándose la actual exención para aquellos arrendadores que hayan alquilado hasta ese momento a menores de 35

años. Respecto de los arrendatarios, se eleva la deducción por alquiler asemejándola a la deducción por inversión en vivienda habitual es decir, a partir de 2011, la deducción del 10,05 por 100 de los pagos de alquiler, se aplicará si su renta es inferior a 17.707,20 euros (12.000 actualmente), y los contribuyentes con bases imponibles superiores a 24.107,20 euros no podrán aplicarse la deducción.

Aunque la estrategia no está sino esbozada y puede sufrir modificaciones importantes en el largo camino que ha de seguir, debe destacarse su coherencia con la actual situación, si bien, muchos son las voces que han solicitado que, cualquier política fiscal que pretenda impulsar el arrendamiento de viviendas debe comenzar por modificar otras disposiciones no fiscales que afectan a este mercado (desahucio por impago, etc. Pues, aunque algunas de ellas ya han sido tomadas, parece que no han sido tan eficaces como hubiese sido deseable). Por otra parte, no debe olvidarse que las Comunidades Autónomas, disponen de competencias normativas sobre la materia que podrán utilizar como instrumentos complementarios a los del Estado.

También en relación con la vivienda, pero pensando en la recuperación de la actividad de las empresas que se dedican a la construcción, se ha previsto una *deducción en el IRPF* para las obras de rehabilitación en la vivienda habitual que se realicen antes del 31 de diciembre de 2012. A este efecto se contemplan deducciones del 10% para las obras en la vivienda habitual que tengan un coste máximo de 3.000 euros al año, con un límite máximo plurianual por vivienda de diez mil euros, incluyendo las que tengan por objeto promover la eficiencia energética, el uso del agua o la adaptación para personas con movilidad reducida. La deducción se verá limitada en función de la base imponible del contribuyente, en la forma en que se prevé implantar la deducción por compra de vivienda habitual. Como medida complementaria, se ampliarán a estos mismos casos los supuestos en que se puede aplicar el *IVA reducido* en las obras de rehabilitación de viviendas.

En relación con las empresas, encontramos una medida relacionada con las pymes (por razones obvias) pues, además de una reducción de los plazos para la creación de empresas que adopten la forma de Sociedades de Responsabilidad Limitada, se suprimirá el *Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados* que grava su constitución. Para la generalidad de las empresas, y en la línea del Real Decreto-Ley 3/2009, donde se aprobó el mantenimiento indefinido de la deducción por actividades de I+D+i en el Impuesto sobre Sociedades, se incrementará el porcentaje de deducción en el Impuesto sobre Sociedades para las *actividades de innovación*, pasando del 8 por 100 actual al 12 por 100, y el límite máximo de la deducción, que pasaría a ser el 60 por 100 de la cuota íntegra minorada en los casos en los que la inversión en I+D+I sea significativa.

De entre las distintas previsiones contenidas en este anteproyecto de Ley, solo nos queda por mencionar, la decisión de mantener con carácter indefinido la *deducción medioambiental en el Impuesto sobre Sociedades* cuya desaparición estaba prevista en el año 2011, ampliando el porcentaje de deducción al 8 por 100 e incluyendo las inversiones para evitar la contaminación acústica. Otras distintas de las citadas, no las consideramos orientadas a combatir la actual crisis económica.

Un régimen fiscal especial: las Socimi.

Una vez anotadas las veinticinco medidas tributarias ante la crisis, de las que quince están en proyecto en el momento de redactarse estas líneas, pasamos a referirnos al régimen especial, ya en vigor, que ya es conocido como “las SOCIMIS” (Sociedades Anónimas Cotizadas de Inversión en el Mercado Inmobiliario),

expresión que hace referencia al régimen aplicable a las sociedades cuya actividad principal es la inversión, directa o indirecta, en activos inmobiliarios de naturaleza urbana (viviendas, como locales comerciales, residencias, hoteles, garajes u oficinas entre otros) para su alquiler. En lo esencial, la especialidad del régimen tributario consiste en una baja tributación de las rentas de la sociedad (18%), cuando provengan de la actividad relacionada con la explotación de sus inmuebles urbanos, y en la exoneración de la renta obtenida por el socio cuando se trate de personas físicas y, cuando se trate de sociedades, con una reducción en su cuota, condicionándose esta reducción tributaria a la casi total distribución de los beneficios de la sociedad en forma de dividendo.

Estos beneficios en la imposición directa, del socio y de la sociedad, se complementan con la rebaja que en también en el año 2009, se ha introducido en el IVA, y que, si bien tienen carácter general, afectan a las actividades a desarrollar por las Socimi abaratando el coste fiscal de las mismas. Esta rebaja en el IVA supone reducir los tipos de gravamen en el citado impuesto del 16% al 7%, para los alquileres con opción a compra; del 7% al 4%, en el caso de los pisos de protección, y la aplicación del tipo reducido del 7% en lugar del IVA del 16%, a la actividad de rehabilitación.

Este cuadro de medidas tributarias, ha de completarse con otras que afectan a otros impuestos a las que haremos referencia mas adelante.

Es decir, el régimen, configurado en la Ley 11/2009, pero con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir de enero de 2009, afecta no sólo a la sociedad misma y a sus actividades, sino también a la fiscalidad de sus socios, y pretende como objetivo esencial la potenciación del mercado de alquiler inmobiliario si bien se trata de un instrumento al servicio exclusivamente de algunos sectores con gran peso y mayor tamaño, pues los requisitos que se exigen para su aplicación son inalcanzables para otro tipo de empresas.

En el orden financiero, se llama la atención sobre el hecho de que el régimen de las Socimi va a permitir que los sectores que ha entrado en posesión de importantes activos inmobiliarios puedan lograr una mayor liquidez financiándose con nuevos recursos mediante el expediente de acudir al mercado bursátil para encontrar otros socios, residentes o no residentes en territorio español.

El régimen y los fines que con el se persiguen no son enteramente novedosos en el sistema tributario español, pues ya eran conocidos el aplicable a las instituciones de inversión colectiva inmobiliarias (IICI) y el régimen de entidades destinadas al arrendamiento de viviendas, si bien, ambos regímenes, tras varios años de aplicación, parece que no han tenido un efecto relevante para el cumplimiento de sus objetivos.

Pero tampoco se trata de un régimen desconocido en otros países (Francia, Alemania o Estados Unidos) pues tienen una aparente similitud con los REIT (Real Estate Investment Trust), sistemas en los cuales la renta se halla exenta en sede de la entidad (REIT) si bien posteriormente tributa como dividendo en sede del perceptor, socio, si bien, el español es un régimen inverso, ya que donde la renta tributa es en la sociedad, y donde se aplica la exención es en el socio.

Esta diferencia, que no permite publicitarlas como "entidades exentas", así como el hecho de que las Socimi, a diferencia de otros regímenes aplicables a las REIT, están limitadas en cuanto a sus inversiones en otras sociedades, pues solo pueden tener filiales y socios que, a su vez, sean a su vez Socimi o REIT, y se les exija

un determinado plazo de mantenimiento de las inversiones, ha provocado que surjan voces muy críticas con la nueva figura anticipando su ineficacia al entrar en competencia (fiscal) con las figuras establecidas en otros países a la hora de incentivar, bien inversiones, bien la propia constitución de Socimi en nuestro territorio. Sin embargo, no se conoce cómo reaccionarán ante esta nueva figura los sectores que, en principio, se estima que estarán más interesados en ella, como es el caso de bancos y cajas que hayan podido acumular inmuebles urbanos a consecuencia del impago de los créditos hipotecarios concedidos a sus clientes. Igualmente, algunos grupos empresariales hoteleros que necesiten financiación a corto plazo y quieran aportar a una Socimi los inmuebles de su propiedad para acudir en un segundo momento a enajenar parte de sus acciones en el mercado bursátil. Y, finalmente, empresas inmobiliarias que, ante las dificultades para vender viviendas, pueden encontrar socios y una solución para una situación de iliquidez en momentos de crisis.

En relación con las empresas, encontramos una medida relacionada con las pymes (por razones obvias) pues, además de una reducción de los plazos para la creación de empresas que adopten la forma de Sociedades de Responsabilidad Limitada, se suprimirá el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados que grava su constitución

Ahora bien, en casi todos estos casos, estas entidades, al ser personas jurídicas, no se beneficiarán de la total exención aplicable a los dividendos que distribuya la nueva entidad, a pesar de que el régimen, desde que se anunció su creación en 2008, ha sido objeto de modificaciones en sus previsiones iniciales a fin de confeccionar una figura un tanto a la mejor medida de quienes reaccionaron instando la ampliación de sus beneficios o una rebaja en los requisitos exigidos para sujetarse al régimen.

En concreto, la aplicación del régimen, sujeto a una opción por parte de la entidad, ha quedado condicionado al cumplimiento de un conjunto de requisitos que podemos resumir en los siguientes:

- a. Tener un Capital social mínimo de 15 millones de euros, a cuyo efecto, se establecen normas de valoración relativas a las aportaciones de inmuebles que se realicen a su favor a para las entidades participadas por ellas.
- b. Sus acciones, de una única clase, deberán estar admitidas a negociación de manera ininterrumpida en un mercado regulado español o en el de cualquier otro Estado miembro de la Unión Europea. Con efectos exclusivos para el primer período impositivo de aplicación del régimen fiscal especial, la obligación de negociación se exige desde la fecha de opción por la aplicación del régimen.
- c. Su objeto social está limitado a las siguientes actividades:

En primer lugar, la adquisición en propiedad (incluyendo los derechos de superficie, vuelo o sub-edificación, inscritos en el Registro de la Propiedad) y la promoción de bienes inmuebles de naturaleza urbana para su arrendamiento, incluyendo la rehabilitación de edificaciones.

A estos efectos, no se consideran bienes inmuebles los que se califiquen catastralmente como inmuebles de características especiales; ni se considera que han adquirido su propiedad cuando su uso se ceda a terceros mediante un contrato que pueda ser considerado de arrendamiento financiero a efectos del IS, por lo que, en coherencia con lo anterior, se admiten los inmuebles que la sociedad posea en virtud de un contrato que cumpla los requisitos para ser calificado de arrendamiento financiero.

En segundo lugar, la tenencia de participaciones en otras entidades, a cuyos efectos se debe distinguir: primero, cuando se participe en otras SOCIMI u otras entidades no residentes con el mismo objeto social que aquellas y un régimen similar en cuanto a obligaciones de distribución de beneficios, casos para los que no se exigen otros requisitos. Y, segundo, las entidades, residentes o no, que tengan por objeto social principal la adquisición de bienes inmuebles de naturaleza urbana para su arrendamiento, en cuyo caso se exige que se sometan a un régimen similar al establecido para las SOCIMI en cuanto a la obligación de distribución de beneficios, requisitos de inversión y financiación ajena, prohibiéndose que participen, a su vez, en el capital de otras entidades o que realicen la actividad de promoción de inmuebles. Asimismo podrán participar en Instituciones de Inversión Colectiva Inmobiliaria.

En todo caso, si se trata de entidades no residentes, se requiere que residan en un país o territorio con el que exista un efectivo intercambio de información tributaria, y, en cuanto a los inmuebles de éstas situados en el extranjero, deben tener naturaleza análoga a los situados en territorio español.

Ahora bien, se admite que las Socimi desarrollen otras actividades accesorias, al margen de su objeto social, entendiéndose como tales aquellas que en conjunto sus rentas representen menos del 20 por ciento de las rentas de la sociedad en cada período impositivo.

- d. En cuanto a la inversión, se les exige tener invertido, al menos, el 80 por ciento del valor del activo tanto en bienes inmuebles, antes señalados, como en participaciones en el capital o patrimonio de las entidades a que se los hemos referido anteriormente. La financiación ajena de estas sociedades no puede ser superior al 70% de su activo, sin incluir en dicho límite el importe de la financiación que pueda obtenerse en virtud de lo establecido en la normativa del régimen de protección pública de la vivienda.

Para el cálculo de los porcentajes anteriores, la entidad puede optar por sustituir el valor contable de los elementos patrimoniales integrantes del balance individual o, en su caso, consolidado, por el valor de mercado.

- e. Sus rentas, en consonancia con los anteriores requisitos, han de provenir, al menos en el 80%, en cada período impositivo, del arrendamiento de bienes inmuebles y de dividendos y participaciones en beneficios procedentes de dichas participaciones, por lo que se excluyen las provenientes de la transmisión de las participaciones y de los inmuebles afectos al objeto social principal, así como de las actividades accesorias. Cuando la Socimi sea la entidad dominante de un grupo, integrado exclusivamente por la SOCIMI y el resto de sociedades en las que puede poseer participaciones, según su objeto social, el porcentaje anterior se calcula sobre el resultado consolidado.

A este efecto se exige contabilizar separadamente, actividad de promoción inmobiliaria y la de arrendamiento, distinguiendo cada inmueble promovido o adquirido, así como las restantes actividades, incluidas las accesorias – computándose el ingreso íntegro obtenido menos los gastos directamente relacionados con dicho ingreso y la parte de gastos generales que proporcionalmente corresponda a los mismos-, y ello con la finalidad de controlar el siguiente requisito, consistente en mantener, desde su adquisición, arrendados los bienes inmuebles

durante al menos tres años, o siete años si los mismos han sido promovidos por la sociedad, y, también tres años las acciones o participaciones en entidades. La Ley, incluye, relacionados con los anteriores requisitos, un conjunto de normas destinadas al cómputo de estos periodos de tiempo y al número (mínimo de tres) y valor máximo (hasta el 40% del activo) de los inmuebles propiedad de la Socimi, así como de las participaciones por ella poseídas.

Cumplidos los anteriores requisitos, el beneficio obtenido por la entidad debe ser objeto de distribución obligatoria en determinados porcentajes según el origen del mismo, salvo los que procedan de rentas sujetas al tipo general de gravamen. Así, deberá distribuirse, en cada ejercicio, al menos el 50%. cuando provenga de beneficios procedentes de la transmisión de inmuebles y de acciones o participaciones en entidades, realizadas una vez transcurrido el plazo de mantenimiento de tres o, en su caso, siete años, afectos al cumplimiento del objeto social principal (el resto debe reinvertirse en otros inmuebles o participaciones afectos, dentro de los tres años posteriores a la transmisión). Al menos el 90%, los beneficios no procedentes de la transmisión de inmuebles y de acciones o participaciones en entidades así como los derivados de las actividades accesorias. El 100% de los beneficios procedentes de dividendos o participaciones en beneficios de entidades.

Expuesto el marco obligatorio en que deben desenvolverse las Socimi, su régimen fiscal se configura por los siguientes elementos que, también resumidamente pasamos exponer.

Su aplicación resulta opcional, fijándose como requisitos de necesario cumplimiento, el acuerdo que deberá adoptarse en junta general de accionistas y su comunicación a la Administración antes de los tres últimos meses previos a la conclusión del período impositivo, aplicándose el mismo en el período impositivo que finalice con posterioridad a la comunicación y en los períodos impositivos sucesivos, salvo renuncia. La opción se podrá realizar cuando se cumplan los requisitos antes señalados en el momento de ejercitarse aquélla, pero también cuando se puedan cumplir dentro de los dos años siguientes a la fecha de la opción. En caso de incumplimiento de las exigencias expuestas, la sociedad tributará por el régimen general del IS en el propio período impositivo en que tal incumplimiento se produzca, por lo que deberá ingresar las cuotas resultantes de aplicar el régimen general junto con los intereses de demora, sin que la norma haga referencia a la imposición de sanciones exclusivamente por este hecho.

Por otra parte, el régimen de las Socimi es compatible con el régimen de fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores; cambio de domicilio social de una Sociedad Europea o una Sociedad

En casi todos estos casos, estas entidades, al ser personas jurídicas, no se beneficiarán de la total exención aplicable a los dividendos que distribuya la nueva entidad

Cooperativa Europea de un Estado miembro a otro de la Unión Europea; el de transparencia fiscal internacional; y el de determinados contratos de arrendamiento financiero. Siendo incompatible con cualquier otro de los previstos en el Título VII de la LIS.

El contenido del régimen, en cuanto al Impuesto sobre Sociedades, consiste en las siguientes especialidades:

Están exentas en un 20% las rentas –entendemos que se trata de las rentas netas, según su contabilización separada- derivadas del arrendamiento de viviendas, siempre que más del 50% del activo esté constituido por este tipo de inmuebles, lo que afectará a la determinación de la base imponible sujeta al régimen especial. Esta base imponible, se somete al tipo del 18 por 100 (en discusión su elevación al 19%), y tomando en consideración que el impuesto se devenga el día del acuerdo de la junta general de accionistas de distribución de los beneficios del ejercicio correspondiente al período impositivo y, en su caso, de las reservas de ejercicios anteriores en los que se aplicó el régimen fiscal especial.

Por su parte, tributarán al tipo normal las rentas procedentes de la transmisión de inmuebles o participaciones afectos al objeto social principal, cuando se incumplan los requisitos necesarios para aplicar el régimen, y las rentas procedentes del arrendamiento de dichos inmuebles, si el arrendatario forma parte del mismo grupo o reside en un país o territorio con el que no existe efectivo intercambio de información tributaria, devengándose el impuesto, en este caso, el último día del período impositivo, lo que también se aplicará cuando la sociedad haya obtenido pérdidas, no haya beneficio repartible o disponga de reservas de forma diferente a su distribución.

En cuanto a la tributación de las rentas obtenidas por los socios, debe diferenciarse el régimen aplicable en función del sujeto perceptor, aunque en ningún caso estarán sometidos a retención o ingreso a cuenta los dividendos distribuidos por la sociedad cualquiera que sea la naturaleza del socio que perciba los dividendos.

Así, tratándose de personas físicas, el régimen aplicable a los dividendos percibidos, consiste, según dijimos, en la exención, mientras que para los dividendos percibidos por una persona jurídica sometida al Impuesto sobre Sociedades o por un establecimiento permanente de una entidad extranjera, se establece una deducción en la cuota íntegra, de manera que estas rentas tributan al tipo de gravamen del socio. En concreto, los socios que sean sujetos pasivos del IS o contribuyente del IRNR con establecimiento permanente, si el dividendo distribuido tributó en la sociedad al tipo de gravamen del 18%, se elevará al íntegro aplicándose una deducción en la cuota del 18%, salvo que el tipo de gravamen del sujeto pasivo en el IS sea inferior, en cuyo caso el tipo de la deducción coincidirá con el tipo de gravamen. Para los socios que sean contribuyentes según el IRNR, sin establecimiento permanente, el dividendo estará exento, salvo que se resida en un país o territorio con el que no exista efectivo intercambio de información tributaria.

En cuanto a las ganancias de patrimonio obtenidas por los socios derivadas de la transmisión de sus acciones, el régimen se muestra más cauteloso al establecer el régimen aplicable.

Cuando el transmitente sea sujeto pasivo del IRPF, la ganancia de patrimonio, determinada conforme a las normas de este Impuesto para valores mobiliarios negociados, estará exenta si bien aplicando un sistema de reducción en función de la antigüedad de las participaciones en el patrimonio del socio. En concreto,

la exención tiene como límite la diferencia positiva entre el resultado de multiplicar el 10% del valor de adquisición por el número de años de tenencia de la participación durante los que la entidad ha aplicado este régimen fiscal, y el importe de los dividendos exentos que se hayan percibido durante el tiempo de tenencia de la participación transmitida (exención hasta $10\% \times \text{Valor adquisición} \times n^\circ$ de años de tenencia de la participación en la que se ha aplicado este régimen – dividendos exentos percibidos). Ahora bien, en los casos en que la participación se hubiese adquirido a una entidad vinculada no se aplica la exención hasta el importe de la pérdida que obtuvo dicha entidad en la transmisión de esa participación.

El beneficio obtenido por la entidad debe ser objeto de distribución obligatoria en determinados porcentajes según el origen del mismo, salvo los que procedan de rentas sujetas al tipo general de gravamen

En el caso en que la transmisión arroja una pérdida patrimonial, sólo se computará como tal la parte que exceda del importe de los dividendos exentos que se hayan percibido durante el año anterior a la transmisión de la participación

Cuando los transmitentes sean sujetos pasivos del IS o contribuyentes del IRNR con establecimiento permanente, ha de diferenciarse la parte de plusvalía que se corresponda con los beneficios no distribuidos, generados durante los años de tenencia, en función de que procedan de rentas sujetas al tipo de gravamen del 18% o de rentas sujetas al tipo de gravamen general. Para las primeras, la renta a integrar en la base imponible será el resultado de multiplicar el importe de esos beneficios por 100/82 –elevación al íntegro–, pudiéndose además deducir de la cuota íntegra el 18 por ciento del citado importe, salvo que el tipo de gravamen del sujeto pasivo en el IS sea inferior, en cuyo caso el tipo de la deducción coincidirá con el tipo de gravamen. Para las que procedan de rentas sujetas al tipo general de gravamen, puede aplicarse la deducción por doble imposición de dividendos.

En cuanto a las pérdidas generadas en la transmisión de la participación no será deducible en el caso de que se hubiese adquirido a una persona o entidad vinculada, hasta el importe de la renta exenta que obtuvo dicha persona o entidad en la transmisión de esa participación.

Examinada en forma resumida la tributación de la sociedad y de sus socios, el régimen se completa con la regulación de los casos en que cualquier sociedad pase a tributar por el régimen de las socimi –entrada en el régimen– y de aquellos otros en que, a la inversa, una Socimi pase a tributar, por cualquier causa, por el régimen general –salida del régimen–. Tal regulación tiene como principal finalidad garantizar una adecuada tributación de las rentas que se generan en la transmisión de inmuebles que han pertenecido a la sociedad en un momento anterior.

Así, en los casos en que una sociedad cambie de régimen (entrada o salida), la renta derivada de la transmisión de inmuebles, poseídos con anterioridad a la aplicación del nuevo régimen fiscal especial pero realizada en períodos en los que se aplique el nuevo régimen, se entiende generada de forma lineal-

En cuanto a la tributación de las rentas obtenidas por los socios, debe diferenciarse el régimen aplicable en función del sujeto perceptor, aunque en ningún caso estarán sometidos a retención o ingreso a cuenta los dividendos distribuidos por la sociedad cualquiera que sea la naturaleza del socio que perciba los dividendos

salvo prueba en contrario- durante el tiempo de tenencia del inmueble transmitido. Determinada así la renta imputable a cada periodo, se aplica a la misma el tipo de gravamen que corresponda. Ahora bien, en los casos de salida del régimen –cuando se pasa a tributar por otro distinto- la aplicación, a los años correspondientes, del tipo de gravamen del 18% se condiciona a que la totalidad del beneficio imputable a esa renta se distribuya en forma de dividendos.

También se resuelve con el mismo criterio los casos de entradas o salidas del régimen, respecto de las bases imponibles negativas pendientes de compensación procedentes de periodos en que se aplicaba un determinado régimen, ya que en ambos casos, la Ley admite su compensación con las rentas positivas obtenidas en los periodos impositivos posteriores, en los que se tribute en otro régimen distinto. Y, en relación con los beneficios obtenidos en el último ejercicio en

que sea aplicable el régimen fiscal especial y que provengan de rentas sujetas al tipo del 18%, se establece la obligación de su distribución en cuyo caso tributan según el régimen especial, siendo esta una regla que trata de suavizar el régimen de los beneficios no distribuidos, generados en periodos impositivos en los que se aplicó el régimen fiscal especial y derivados de rentas sujetas al tipo del 18%, los que deberán integrarse en la base imponible del primer periodo impositivo en el que la sociedad pase a tributar por otro régimen fiscal distinto. Es decir, tributarán conforme al nuevo régimen, excepto que esos beneficios se distribuyan en el último periodo impositivo en que sea aplicable el régimen fiscal especial, en cuyo caso, según hemos visto, éste último les sería aplicable.

Las operaciones de entrada y salida del régimen, se completan en su regulación con el establecimiento de una presunción iuris tantum sobre la existencia de un motivo económico válido respecto de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores, acogidas al régimen fiscal especial previsto en el IS, cuando tengan como finalidad la creación de una o varias sociedades susceptibles de acogerse al régimen fiscal especial de las SOCIMI, o bien, la adaptación de sociedades preexistentes con el mismo fin.

Finalmente hemos de señalar que el régimen de las Socimi afecta también a los deberes de información que deben incluir estas entidades en sus memorias y en sus comunicaciones a la Administración tributaria y se completa con normas relativas a bonificar (95%) la cuota del Impuesto por la adquisición de viviendas destinadas al arrendamiento y por la adquisición de terrenos para la promoción de viviendas destinadas al arrendamiento, siempre que se cumpla el requisito de 3 años de permanencia, o 7 en los casos en que se hayan promovido.

Conclusiones

Después de esta enumeración del conjunto de medidas fiscales que se han adoptado en los dos últimos años –o están en proyecto– no puede decirse que no exista un abanico de disposiciones encaminadas a adecuar el sistema tributario a las necesidades que la economía venía demandando. Otra cuestión es que, en este caso, lo que deba valorarse sea, en primer lugar, la efectividad de las mismas o sus efectos sobre el problema que trataban de afrontar.

A este objeto, hemos de comenzar advirtiéndole que la política fiscal –frente a la política monetaria– no suele tener efectos inmediatos, sino a un cierto plazo, salvo en casos muy contados –devoluciones rápidas que generan liquidez, rebajas o subidas de tipos con vigencia inmediata, etc–. Por este motivo, lo

que cabe hacer, cuando en algunos casos solo ha transcurrido un plazo relativamente breve, es un juicio en función de lo acertado del diagnóstico del problema; de la adecuación de la medida respecto de la finalidad perseguida; de la coherencia del conjunto de disposiciones adoptadas, o del sacrificio que se impone, casi siempre, a otros valores jurídicos – por ejemplo, la desigualdad que se genera para quienes quedan al margen de un incentivo por solo unos días desde que entró en vigor, o respecto de quienes ya han de sufrir la posterior aplicación del régimen que ahora se modifica cuando puedan ser objeto de un control administrativo, etc–.

Desde estas perspectivas, puede decirse que los problemas diagnosticados por los responsables de la política fiscal no han sido muy distintos de los señalados por los grupos de expertos que se han ocupado del tema (iliquidez, morosidad, financiación, vivienda, empleo, etc) aunque el ritmo en que se han adoptado las soluciones ha sido más tardío que el defendido en las propuestas hechas por estos grupos, y sus contenidos menores en las cuantías que las requeridas por aquéllos, posiblemente por considerar los efectos que pudieran tener sobre la recaudación y el déficit. Así, de las veinte propuestas elaboradas por la AEDAF en febrero de 2009, puede decirse que ocho han sido, de una forma u otra, o van a ser trasladadas al Boletín Oficial, si bien, como decimos, más tardíamente y con menos coste recaudatorio. Y es en este sentido en el que se encaminan las críticas vertidas hacia las medidas que hemos anotado, pues se aprecia mayor decisión cuando se ha tratado de subir tipos impositivos que cuando se han adoptado otras tendentes a mejorar la situación de las empresas y sus operaciones.

Finalmente un par de observaciones que consideramos imprescindibles. La primera se refiere a la necesidad de una política que aborde de forma general algunos problemas como son los que afectan a cuestiones tan esenciales como el empleo, la competitividad empresarial y la vivienda. Se trata de tres temas que han de ser objeto de un plan, correctamente explicado y explicitado a la sociedad, en el que la política fiscal es

Al margen de lo anterior,
para una valoración
objetiva de la política
fiscal seguida durante
los tres años a que nos
hemos referido, habremos
de esperar a que con
datos y estudios se
nos informe sobre los
resultados alcanzados
y sobre el coste de los
mismos

una parte importante de las reformas que han de introducirse. La segunda es la referida al gasto público, donde el gasto corriente de las Administraciones públicas, creemos, es observado con desconfianza por el ciudadano contribuyente, máxime cuando se aprecia una total resistencia a su reducción sea cual sea el momento del ciclo económico en el que nos encontremos.

Al margen de lo anterior, para una valoración objetiva de la política fiscal seguida durante los tres años a que nos hemos referido, habremos de esperar a que con datos y estudios se nos informe sobre los resultados alcanzados y sobre el coste de los mismos.



El régimen de documentación de las operaciones vinculadas

Cristina García-Herrera Blanco

Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario

Universidad Complutense de Madrid

Miembro de la AEDAF

Resumen

La Ley de Medidas de Reforma del Fraude Fiscal modificó el régimen tributario de las operaciones vinculadas, incorporando por primera vez una obligación documental en este ámbito. A falta de experiencia en nuestro país sobre la materia y a la vista de las extensas obligaciones incorporadas y el severo régimen sancionador previsto para casos de incumplimiento, existe una preocupación por parte de los obligados tributarios en cuanto a la misma.

Palabras clave

Precios de transferencia, obligaciones de documentación, Código de Conducta sobre Documentación, régimen sancionador.

En el presente artículo se detalla el régimen documental, insistiéndose en la necesidad de una actuación administrativa basada en el principio de proporcionalidad y, *de lege ferenda*, una descarga de estas obligaciones para los supuestos de vinculación menos relevantes.

Abstract

The Tax Fraud Amendment Act changed the Spanish fiscal regime on transfer pricing, introducing for the first time in this field a documentary obligation. Taxpayers are concerned due to the existing lack of experience in this area in our country, and taking into consideration the wide variety of obligations and the severe penalties [established by the above mentioned Act].

In this article we study the documentation regime, outlining the need to have an administrative action based on a proportionality principle and, de lege ferenda, a reduction of the level of obligations for the less material valuation cases.

Key words

Transfer pricing, documentation, Code of Conduct on transfer pricing documentation, penalties.

Índice

1. Introducción
2. Fuentes
 - a. Doctrina de la OCDE
 - b. Foro de la Unión Europea sobre Precios de Transferencia
3. Sujetos de la obligación de documentación
4. Objeto de la obligación de documentación
 - a. Características generales
 - b. Régimen general de documentación
 - i. La documentación del grupo
 - ii. La documentación específica del obligado tributario
 - c. Excepciones al régimen general de documentación: obligaciones de documentación simplificadas
 - d. Petición de información adicional
 - e. La documentación para las personas o entidades residentes en paraísos fiscales
5. Régimen sancionador
6. A modo de conclusión
7. Bibliografía

1. Introducción

En la reforma que en materia de operaciones vinculadas ha experimentado recientemente nuestra normativa una de las novedades más significativas ha sido la introducción de una obligación de documentación en esta materia. Se trata seguramente de la obligación que más preocupa a los contribuyentes, por lo costosa que la misma puede llegar a resultar y sobre todo a la vista del severo régimen sancionador previsto para caso de incumplimiento.

La incorporación de una obligación de documentación resultaba necesaria, y así se deduce si observamos el régimen jurídico adoptado en países de nuestro entorno y con una cultura sobre precios de transferencia más desarrollada que la nuestra. Sin embargo, a la hora de decidirse por incorporar esta obligación, nuestro legislador ha optado por exigir una detallada y prolija documentación, que en nuestra opinión, debe ser interpretada de manera proporcionada y con cierta flexibilidad por parte de la Administración, para evitar sanciones excesivas, a la vista del régimen sancionador tipificado. A nuestro juicio, la obligación documental puede ser excesiva en algunos supuestos, básicamente porque se ha emparentado la exigencia de estas obligaciones formales a los supuestos de vinculación descritos en el artículo 16.3 del TRLIS. Así, la vinculación que determina la exigencia de una operación vinculada es tan amplia que puede llegar a ser desproporcionado exigir en algunos casos la documentación. En este sentido, cabe citar legislaciones de otros Estados que a la hora de pedir la documentación sobre precios de transferencia la limitan a los supuestos más claros de vinculación, es decir, aquellos en los que existe un poder de decisión de una parte sobre la otra, como consecuencia de la elevada participación en una sociedad, lo que justifica la necesidad de documentar la transacción.

La finalidad de esta obligación documental es con carácter principal servir a la Administración a la hora de llevar a cabo la comprobación de este tipo de operaciones. Asimismo, desde el punto de vista del contribuyente, este tipo de documentación supondrá un incremento de la seguridad jurídica, en cuanto dispondrá de un soporte documental con el que poder justificar los precios de transferencia adoptados. Por último, la obligación documental regulada pretende implicar una garantía en la simplificación de las obligaciones formales del obligado tributario en lo que se refiere a sus actividades transfronterizas, teniendo en cuenta que una parte de la misma será una documentación armonizada y parcialmente simplificada que pueda servir a varios obligados tributarios simultáneamente y así evitar la exigencia de varias obligaciones documentales por cada una de las Administraciones fiscales implicadas. Esta finalidad se alcanza, en nuestra opinión, sólo parcialmente, en la medida en que la documentación en estos casos deberá adaptarse a la situación del obligado tributario, como más adelante se expone.

En cualquier caso, la documentación exigida por nuestra normativa es extensa y puede suponer un importante coste para los obligados tributarios. Aunque en la Exposición de Motivos de la LMFF se decía que, siguiendo las recomendaciones del Foro sobre Precios de Transferencia de la Unión Europea, el desarrollo reglamentario podría establecer excepciones o modificaciones de la obligación general de documentación, estas han sido muy limitadas, y no permiten afirmar que exista una adaptación de la documentación a las circunstancias de las personas o entidades que realizan operaciones vinculadas.

A lo largo de estas líneas trataremos de recoger los aspectos esenciales de esta regulación.

2. Fuentes

La regulación de la obligación documental en materia de operaciones vinculadas ha sido introducida en nuestro país a través de la reforma operada por la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de Medidas de Prevención del Fraude Fiscal, en adelante LMPFF. Así, el artículo 16, en su apartado segundo, dispone que “las personas y entidades vinculadas deberán mantener a disposición de la Administración tributaria la documentación que se establezca reglamentariamente”. El Reglamento ha introducido la concreta regulación de esta documentación, a través del RD 1793/2008, de 3 de noviembre, por el que se ha modificado el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, en adelante RIS.

Puede afirmarse que nuestro país ha sido tardío en la exigencia de obligaciones de documentación en las operaciones vinculadas. Desde el año 1995, en el que se aprobaron las *Directrices en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y Administraciones fiscales*, la OCDE ha recomendado a los Estados la regulación de las mismas. Por su parte, el Foro Conjunto de la Unión Europea sobre Precios de transferencia, creado en el año 2002, viene estudiando esta materia y ofreciendo recomendaciones a los Estados miembros y a las empresas multinacionales.

A continuación pasamos a describir las líneas generales de las propuestas efectuadas en esta materia, tanto por la OCDE como por el Foro Conjunto sobre Precios de Transferencia. Con ello pretendemos ofrecer algunas pautas que deberán ser tenidas en cuenta por la Administración tributaria española a la hora de exigir tales obligaciones. Ello debe ser así en la medida en que la Exposición de Motivos de la LMFF establece por primera vez que la legislación interna española debe ser interpretada a la luz de las directrices de la Unión Europea, plasmadas en el Código de Conducta sobre documentación.

a. Doctrina de la OCDE

Las ya citadas Directrices de este organismo internacional dedican un capítulo, el V, a la documentación. En este capítulo se recogen una serie de recomendaciones que pretenden ayudar tanto a las Administraciones fiscales, a la hora de decidir qué reglas y qué procedimientos deben seguir cuando soliciten documentación a los obligados tributarios, como a estos últimos con el fin de que puedan identificar los documentos más útiles para demostrar que sus transacciones con entidades vinculadas son acordes con el principio de plena concurrencia. De manera resumida, podemos exponer las siguientes recomendaciones en la materia:

Se parte de la idea general de que el proceso llevado a cabo por el contribuyente a la hora de determinar si sus precios de transferencia son aceptables desde el punto de vista fiscal deberían seguirse los mismos *principios de gestión prudente* que regirían el proceso de evaluación de cualquier otra decisión empresarial de complejidad e importancia similares.

En cuanto a la entrega y conservación de la documentación, se estima conveniente que la obligación de presentar este tipo de documentos no debería ser el momento en el que se determina el precio o se presenta la declaración tributaria, consejo que ha seguido la legislación española, y que el proceso de archivo de la documentación se debería dejar a discreción del obligado tributario. Además se señala que el contribuyente debería poder elegir el idioma en el que quiere conservar la documentación, aunque

se dispone a su vez que éste debería cumplir con las peticiones razonables de traducción de estos documentos que se facilitan a la Administración tributaria.

Por lo que se refiere a la documentación respecto de entidades vinculadas extranjeras que el obligado tributario puede necesitar presentar, se dice que la Administración tributaria debería sopesar cuidadosamente entre la necesidad de obtener dicha documentación y el coste y la carga administrativa que le suponen al contribuyente que debe obtenerlos. Así, por ejemplo, se entiende que debería prescindirse de pedir determinada documentación en estos casos cuando el coste de localizar los datos es desproporcionadamente alto con relación a las cantidades objeto de inspección. Además, se recuerda que a través del intercambio de información de los convenios bilaterales las Administraciones pueden obtener datos de forma eficaz. Se incluye aquí un principio de proporcionalidad del que no debe separarse la Administración española cuando analice la documentación que aporte un obligado tributario.

Igualmente en lo que se refiere a la conservación de los documentos, se dice que los contribuyentes no deberían verse obligados a mantener los documentos que se refieran a transacciones que tuvieron lugar en años en los que existe una limitación temporal para llevar a cabo el ajuste, puesto que va más allá de un período temporal de archivo consistente con el conjunto de la normativa nacional general para documentos similares. Las Administraciones deberían tener en cuenta las dificultades que presentan la localización de documentos de años precedentes y deberían restringir tales peticiones a situaciones en las que tienen razones consistentes relativas a la transacción objeto de análisis para revisar los documentos en cuestión.

De otra parte, las Administraciones deberían asegurar que no se producen filtraciones al público de secretos comerciales o científicos u otros datos confidenciales. Deben por tanto, actuar con discreción y hacerlo sólo si pueden garantizar que la información mantendrá su carácter confidencial frente a terceros, excepto si es requerida ante un Tribunal o en decisiones judiciales. En definitiva, deben realizarse todos los esfuerzos necesarios para garantizar en dichos procedimientos y decisiones el mantenimiento de la confidencialidad, en la medida de lo posible.

También se aconseja que las Administraciones fiscales que limiten la cantidad de información requerida en el momento de la presentación de la declaración-liquidación. Se considera que pueda resultar poco razonable requerir al contribuyente la presentación junto a la declaración de documentos que demuestran específicamente la corrección de todas las determinaciones de los precios de transferencia. Esto daría como resultado un freno al comercio internacional y a la inversión extranjera. Cualquier requisito documental en la etapa de la presentación de la declaración-liquidación debería limitarse a solicitar al contribuyente información suficiente para permitir a la Administración tributaria decidir aproximadamente qué contribuyentes requieren una investigación más minuciosa.

Partiendo de que no existe un mínimo a cumplir ni una lista exhaustiva de documentación a requerir, en la medida en cada sector empresarial debe existir una documentación *ad hoc*, el análisis bajo el principio de plena concurrencia requiere, por lo general, información acerca de las empresas asociadas involucradas en las transacciones vinculadas, las transacciones a considerar, las funciones realizadas, información derivadas de empresas independientes involucradas en actividades similares, también podría ser relevante alguna información adicional acerca de la transacción vinculada en cuestión.

Asimismo, se cita toda una serie de información que puede resultar útil como alguna información relativa a cada empresa asociada involucrada en las transacciones vinculadas objeto de inspección o información acerca de la determinación del precio, incluyendo posibles estrategias empresariales y aquellas circunstancias especiales que sean de relevancia (como los detalles concernientes a cualquier operación de compensación que tenga consecuencias al determinar el precio coherente con el principio de plena concurrencia o circunstancias relacionadas con la estrategia de gestión o la clase de negocio, como sucede cuando la actividad del contribuyente se lleva a cabo según una determinada forma con la finalidad de penetrar en un mercado nuevo o de introducir nuevos productos en el mercado, o de afrontar la competencia creciente).

La información financiera puede resultar también útil.

Por lo que se refiere a las recomendaciones sobre documentación, el organismo internacional se caracteriza por seguir un principio general: el de proporcionalidad. En este sentido cabe citar una pluralidad de ejemplos, que se contienen en el Capítulo V de las Directrices. Entre otros, se invita a sopesar la necesidad de obtener información con los costes y cargas administrativas que se pueden crear, en concreto en los casos en los que este procedimiento sugiere la creación de documentos que no serían elaborados en ausencia de exigencias fiscales. Se dice asimismo que los requerimientos de documentación o información no deberían imponer a los contribuyentes costes y cargas desproporcionadas a las circunstancias.

La OCDE recomienda a Administraciones y contribuyentes alcanzar un grado de colaboración para solucionar las cuestiones de documentación de los precios de transferencia, para evitar excesivos requerimientos, pero a la vez suministrando suficiente información como para permitir la adecuada aplicación del principio de plena concurrencia.

b. El Foro de la Unión Europea sobre Precios de Transferencia

Más recientemente la Unión Europea se ha centrado en los precios de transferencia. Así, en el año 2002 se creó el Foro Conjunto sobre Precios de Transferencia (en adelante el FCPT) que se ha venido ocupando de una serie de asuntos relativos a esta materia. Dentro de los mismos destaca, por lo que a nosotros interesa, el Código de Conducta sobre Documentación en la Unión Europea sobre Precios de Transferencia publicado el 27 de junio de 2006. El conjunto de recomendaciones que ahí se recogen va dirigido tanto a los Estados como a las empresas multinacionales, con el fin de minimizar las complicaciones que surgen habitualmente en este contexto.

De la Resolución del Consejo y de los Representantes de los Gobiernos de los Estados Miembros reunidos en el seno del Consejo de 27 de junio de 2006 relativa a un Código de Conducta sobre la Documentación relacionada con los precios de transferencia exigida de las empresas asociadas en la Unión Europea (2006/C 176/01) pueden destacarse las siguientes ideas:

En primer lugar, se insiste en la necesidad de que la documentación exigida lo sea con *flexibilidad*, atendiendo a las circunstancias específicas de las empresas implicadas. Los requisitos de la documentación que se proponen lo son en beneficio tanto de los contribuyentes, al reducirse los costes de cumplimiento y el riesgo de sanciones, como de las Administraciones, al suponer una mayor transparencia y coherencia en la materia.

En concreto, pueden destacarse cinco recomendaciones generales siguientes:

En primer lugar, los Estados miembros deberán adaptar las exigencias en cuanto a la documentación a exigir para las empresas más pequeñas o con una estructura más sencilla requiriendo la presentación de una documentación menos voluminosa o detallada como la exigida a las empresas de mayor dimensión o estructura más compleja. En segundo lugar, los Estados deberán abstenerse de imponer a las empresas la elaboración o presentación de documentos que entrañen costes o cargas administrativas no razonables. En tercer lugar, tampoco deberán solicitar documentación que no tenga relación con las transacciones examinadas. En cuarto lugar, los Estados deberán garantizar la no divulgación pública de las informaciones confidenciales contenidas en la documentación. Por último, por lo que se refiere a las sanciones relacionadas con la documentación, se pide a los Estados que se abstengan de imponer cualquier sanción a los

contribuyentes que cumplan de buena fe, de forma razonable y dentro de plazo, la obligación de presentar una documentación armonizada y coherente, tal y como se describe en el anexo, o las exigencias nacionales en materia de documentación de cualquier Estado miembro y que utilicen debidamente dicha documentación para determinar si sus precios de transferencia respetan las condiciones de plena competencia.

Por lo que se refiere al contenido de la documentación, se prevé que la misma irá dividida en dos partes. De una parte, un conjunto de documentos con información común armonizada pertinente para todos los miembros del grupo establecidos en la Unión Europea que se denomina *masterfile*. De otra parte, varios conjuntos de documentos armonizados, cada uno de los cuales contiene información relativa a un único país, *documentación específica de cada país*.

En cuanto al llamado *masterfile* debe reflejar la realidad económica de la empresa y ofrecer una descripción general del grupo de empresas multinacionales y de su método de fijación de los precios de transferencia pertinente y accesible para todos los Estados miembros de la Unión Europea interesados. Además, se señalan los documentos que debe contener el *masterfile*.

Por su parte, la *documentación específica de cada país* debe comprender toda aquella información que afecte a las transacciones de la entidad del Estado miembro y deberá ser accesible también a las diferentes Administraciones tributarias a las que legalmente afecten las operaciones vinculadas. Igualmente en este caso se establece la documentación que debe incluirse en la misma.

Por otra parte, se recogen una serie de recomendaciones para las empresas multinacionales, otras para los Estados miembros y por último, otras dirigidas a las empresas multinacionales y Estados miembros que, sucintamente, son las siguientes:

Nuestro país ha sido tardío en la exigencia de obligaciones de documentación en las operaciones vinculadas. Desde el año 1995, en el que se aprobaron las Directrices en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y Administraciones fiscales, la OCDE ha recomendado a los Estados la regulación de las mismas.

Comenzando por las recomendaciones y requisitos para las empresas multinacionales, se dispone que la documentación es facultativa, aunque aquéllas no deben abandonar o adoptar arbitrariamente el enfoque propuesto en función de sus necesidades en materia de documentación, sino que deben aplicar la misma de manera coherente en el conjunto de la Unión Europea y de un año a otro. El enfoque adoptado sobre documentación debe aplicarse por el grupo multinacional colectivamente, por todas las entidades que lo forman en la Unión Europea y para todas las operaciones vinculadas. La adopción de esta documentación deberá comunicarse a la Administración, comprometiéndose las empresas multinacionales a preparar la documentación para que a petición de alguna de las Administraciones fiscales interesadas se aporte la misma en un plazo razonable en función de la complejidad de las operaciones.

En cuanto a las recomendaciones y requisitos para los Estados miembros, se dice que la documentación propuesta en el Código de Conducta no pueden limitar las obligaciones que tienen los contribuyentes de aportar documentación adicional y diferente en el curso de una inspección fiscal. La documentación se deberá presentar al inicio de una comprobación fiscal o por solicitud específica de la Administración tributaria. En la declaración fiscal la información a presentar deberá limitarse a un breve cuestionario o a un formulario adecuado para la evaluación del riesgo fiscal del contribuyente.

Por lo que se refiere a la traducción de la documentación a presentar por el contribuyente, las Administraciones fiscales deberán aceptar, en la medida de lo posible, documentos redactados en una lengua extranjera. No siempre debería ser necesario traducir los documentos a una lengua nacional. El *masterfile* debería aceptarse en una lengua de común comprensión en los Estados miembros interesados. Sólo se deberá exigir la traducción en casos estrictamente necesarios y previa petición. El plazo de conservación de la documentación deberá estar en función de las obligaciones previstas en las legislaciones nacionales. En cuanto a los llamados comparables utilizados por el contribuyente, nacionales o extranjeros, debería aceptarse en función de las circunstancias de cada caso. Las bases de datos paneuropeas no deberían rechazarse automáticamente sin que pueda ser objeto de sanción la utilización de comparables de otros países.

Para terminar, se hacen una serie de recomendaciones comunes para los Estados miembros y las empresas multinacionales. Así, si la documentación presentada para un ejercicio sigue siendo válida para periodos posteriores, puede aceptarse que para estos periodos la documentación se remita, sin reproducción, a la documentación que se elaboró en el período inicial. El lugar donde se prepare y conserve la documentación, y el modo en que se conserva es irrelevante siempre que la documentación sea suficiente y pueda ponerse a disposición de la Administración fiscal fácilmente y en un plazo oportuno. En determinados casos (estructuras descentralizadas o estructuras complejas con divisiones diferenciadas por gama de productos o por diferentes políticas de precios de transferencia, adquisición de empresas reciente) se pueden utilizar más de un *masterfile* dispensar a algún miembro de utilizar la documentación normalizada propuesta por el Foro.

3. Sujetos de la obligación de documentación

Los obligados tributarios sujetos a la obligación documental son las personas o entidades vinculadas del artículo 16.3 del TRLIS. Existe, por lo tanto, una correspondencia absoluta entre obligación documental, sujetos vinculados y obligación de valoración a precios de mercado. En consecuencia, todos los sujetos

respecto de los que el TRLIS determina la existencia de vinculación deberán cumplir con dicha obligación, sin perjuicio de las excepciones que se establecen.

Como es sabido, los supuestos de vinculación son muy amplios. En nuestra normativa se consideran partes vinculadas:

- a. Una entidad y sus consejeros o administradores.
- b. Una entidad y los cónyuges o personas unidas por relaciones de parentesco, en línea directa o colateral, por consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado de los socios o partícipes, consejeros o administradores.
- c. Dos entidades que pertenezcan a un grupo.
- d. Una entidad y los socios o partícipes de otra entidad, cuando ambas entidades pertenezcan a un grupo.
- e. Una entidad y los consejeros o administradores de otra entidad, cuando ambas entidades pertenezcan a un grupo.
- f. Una entidad y los cónyuges o personas unidas por relaciones de parentesco, en línea directa o colateral, por consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado de los socios o partícipes de otra entidad cuando ambas entidades pertenezcan a un grupo.
- g. Una entidad y otra entidad participada por la primera indirectamente en, al menos, el 25 % del capital social o de los fondos propios.
- h. Dos entidades en las cuales los mismos socios, partícipes o sus cónyuges, o personas unidas por relaciones de parentesco, en línea directa o colateral, por consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado, participen, directa o indirectamente en, al menos, el 25 % del capital social o los fondos propios.
- i. Una entidad residente en territorio español y sus establecimientos permanentes en el extranjero.
- j. Una entidad no residente en territorio español y sus establecimientos permanentes en el mencionado territorio.
- k. Dos entidades que formen parte de un grupo que tribute en el régimen de los grupos de sociedades cooperativas.

En los supuestos en los que la vinculación se defina en función de la relación socios o partícipes-entidad, la participación deberá ser igual o superior al 5 por cien, o al 1 por cien si se trata de valores admitidos a negociación en un mercado regulado. La mención a los administradores incluirá a los de derecho y a los de hecho.

Estamos, por lo tanto, ante un ámbito muy amplio de vinculación. Así, el amplio espectro de sujetos que deben aportar la documentación sobre precios de transferencia se ha valorado negativamente la doctrina. En este sentido, se afirma que “la identificación que ha hecho el texto reglamentario entre operación vinculada y obligación de documentación es otro de sus incomprensibles dislates. Sólo la legislación británica cae en el mismo error que el texto español, al extender la obligación de documentación a todo el

Por lo que se refiere a las recomendaciones sobre documentación, el organismo internacional se caracteriza por seguir un principio general: el de proporcionalidad

perímetro de los considerados –personas físicas y jurídicas- ejercientes o no de actividades económicas, operadores internacionales o internos- partes vinculadas”¹.

Ciertamente, siguiendo el ejemplo de algunos países de nuestro entorno, entendemos que hubiera sido preferible centrar la exigencia documental a los supuestos más trascendentes de vinculación, evitándose de esta manera un coste y una carga desproporcionados para algunos obligados tributarios. Este objetivo que late en las recomendaciones efectuadas tanto por la OCDE como por la Unión Europea, como hemos visto en el apartado anterior.

4. Objeto de la obligación de documentación

a. Características generales

Según reconoce la Exposición de Motivos del RIS existen tres modelos de documentación exigible, en función de las características de los grupos empresariales y del riesgo de perjuicio económico para la Hacienda Pública. El primer nivel, en el que la exigencia de documentación es máxima, está previsto con carácter general. El segundo nivel, basado en una simplificación de las obligaciones, está establecido para las personas físicas y para las empresas de reducida dimensión. Por último, se exime de la obligación de documentación a aquellas operaciones en las que el nivel de riesgo es reducido.

Ahora bien, con buen criterio se ha previsto que la documentación no debe presentarse con carácter periódico a la Administración en unos determinados plazos, sino que “deberá tenerse a disposición de la Administración”. Por lo tanto, la documentación podrá ser requerida por la Administración, una vez finalice el plazo del período voluntario de pago, contando el obligado tributario con el plazo general de 10 días para hacer entrega de la misma.

La obligación de documentación ha entrado en vigor para las operaciones vinculadas que se lleven a cabo a partir del día 19 de febrero de 2009. En efecto, la Disposición Adicional séptima de la LMPFF dispone que la exigibilidad de la obligación de documentación se producirá a los tres meses de la entrada en vigor de la norma que desarrolle las obligaciones de documentación. Así, teniendo en cuenta que el RD 1793/2008, de 3 de noviembre, por el que se modifica el RIS se publicó en el BOE de 18 de noviembre, entrando en vigor al día siguiente, las obligaciones de documentación serán exigibles para las operaciones vinculadas que se realicen a partir del día 19 de febrero de 2009.

En consecuencia, al día siguiente de la finalización del plazo voluntario de pago a partir de la fecha citada, la Administración tributaria podrá requerir la documentación desarrollada en el Reglamento. En principio, para los períodos impositivos que coinciden con el año natural, cuyo período voluntario de pago finaliza el 25 de julio, la documentación podrá requerirse a partir de esa fecha pero únicamente para las operaciones realizadas desde el 19 de febrero. Para las operaciones vinculadas realizadas con anterioridad a dicha fecha pero desde la entrada en vigor de la LMPFF existe una obligación genérica de documentación, que consistirá simplemente en probar, por el medio que el obligado

1 Cfr. M.A. CAAMAÑO ANIDO: “Comentarios al nuevo régimen de documentación de las operaciones vinculadas”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 311, 2009, pág. 44.

tributario estime conveniente que el valor pactado coincide con el de mercado.

Por otra parte, también se prevé una documentación específica para las operaciones realizadas con personas o entidades vinculadas situadas en países o territorios calificados de paraísos fiscales, cuando no exista vinculación entre las partes.

Siguiendo la recomendación efectuada por el Foro, la documentación se divide en dos grupos. Por una parte, es exigible la documentación del grupo al que pertenece el obligado tributario y, por otra, la documentación específica del mismo.

La normativa reglamentaria ha previsto tres supuestos en los que se exonera de las obligaciones de documentación. Se trata de tres tipos de operaciones vinculadas. En primer lugar, las realizadas entre entidades que se integren en un mismo grupo de consolidación fiscal que haya optado por tributar de acuerdo con el régimen especial previsto en el Capítulo VII del TRLIS. En segundo lugar, las operaciones realizadas con sus miembros por las agrupaciones de interés económico y las uniones temporales de empresas. Y en tercer lugar, las realizadas en el ámbito de las ofertas públicas de venta o de ofertas públicas de adquisiciones de valores. Por supuesto, en estos casos sólo estarán eximidas de la obligación documental las operaciones que dichos sujetos realicen en ese contexto, pero no las realizadas con otras entidades vinculadas fuera del grupo de sociedades que tributa en consolidación fiscal o fuera del marco de las agrupaciones de interés económico o uniones temporales de empresas.

Frente a lo que se preveía en el Anteproyecto del RIS, la documentación elaborada podrá ser válida para más de un período impositivo, si las circunstancias no varían de manera sustancial, lo que evitará el coste de tener que renovarla cada ejercicio, sin perjuicio de que será necesario su seguimiento y la correspondiente actualización periódica de la misma.

Si la documentación presentada para un ejercicio sigue siendo válida para períodos posteriores, puede aceptarse que para estos períodos la documentación se remita, sin reproducción, a la documentación que se elaboró en el período inicial.

b. Régimen general de documentación

i. La documentación del grupo

La documentación exigida en los supuestos en los que el obligado tributario forme parte de un grupo de sociedades se regula en el artículo 19 del RIS. Se trata de una información que lógicamente sólo deberá aportarse cuando el obligado tributario forme parte de un grupo de sociedades y además no se trate de un grupo que tributa en el régimen especial de las empresas de reducida dimensión, es decir, cuyo importe neto de la cifra de negocios referida al grupo en el período impositivo inmediato anterior sea inferior a 8 millones de euros (artículo 108 TRLIS).

Esta documentación relativa al grupo es más general que la prevista en relación con el obligado tributario, como veremos seguidamente, y en algunos casos podrá utilizarse de la que ya se disponga para otros fines.

En particular, el artículo 19 del RIS recoge un listado con la documentación exigible. De esta relación, solo un pequeña parte de la documentación puede ser la misma para todo el grupo, porque en relación con la demás citada en este precepto sólo será exigible en la medida en que afecte al obligado tributario. Por lo tanto, podemos distinguir una documentación general del grupo y otra documentación del grupo que deberá aportarse sólo en la medida en que afecte a la operación vinculada realizada por el obligado tributario.

Con carácter general, como documentación del grupo el obligado tributario deberá presentar:

- Descripción general de la *estructura organizativa, jurídica y operativa* del grupo, así como cualquier cambio relevante en la misma.
- Identificación de las *distintas entidades* que formando parte del grupo realicen operaciones vinculadas.
- Descripción general de la *naturaleza, importe y flujos de las operaciones vinculadas* entre las entidades del grupo.
- Descripción general de las *funciones ejercidas y de los riesgos asumidos* por las distintas entidades del grupo.
- Una relación de la titularidad de las *patentes, marcas, nombres comerciales y demás activos intangibles*, así como el importe de las contraprestaciones derivadas de su utilización.
- Una descripción de la *política del grupo en materia de precios de transferencia* que incluya el método o métodos de fijación de los precios adoptados por el grupo, que justifique su adecuación al principio de libre concurrencia.
- Relación de los *acuerdos de reparto de costes y contratos de prestación de servicios* entre entidades del grupo.
- Relación de los *acuerdos previos de valoración o procedimientos amistosos* celebrados o en curso relativos a las entidades del grupo.
- La *memoria del grupo* o, en su defecto, informe anual equivalente.

Como ya hemos señalado, la documentación exigida por el artículo 19 del RIS no es única para todo el grupo puesto que algunos de los apartados están referidos exclusivamente a información que atañe al obligado tributario. En cualquier caso, existe una cierta indeterminación, porque tal documentación será exigible en cuanto afecte directa o *indirectamente* al obligado tributario. La determinación de la afectación indirecta de una determinada operación al obligado tributario en el

contexto de un grupo de sociedades es una cuestión difícil de precisar y que puede implicar conflictos con la Administración tributaria².

ii. La documentación específica del obligado tributario

El artículo 20.1 del RIS recoge la documentación específica del obligado tributario que éste debe tener a disposición de la Administración tributaria. Se trata, como seguidamente podrá comprobarse, de una extensa, detallada, concreta y sensible documentación. Con carácter general, se deberá tener preparada cinco tipos de información.

En primer lugar, **nombre y apellidos o razón social o denominación completa, domicilio fiscal y número de identificación fiscal** de las partes vinculadas que llevan a cabo la operación. Se trata de una información meramente descriptiva y objetiva. A su vez, se exige la descripción detallada de la **naturaleza, características e importe de la operación vinculada**.

En segundo lugar, se hace mención al **análisis de comparabilidad** al que se refiere el artículo 16.2 del RIS y que constituye un momento fundamental. Este análisis de comparabilidad sirve para fundamentar la equiparabilidad de las transacciones, bien porque dos o más operaciones sean equiparables, al no existir diferencias significativas entre ellas que afecten al precio o al margen de la operación, o porque pueden realizarse los ajustes necesarios para eliminar las diferencias que permitan la comparabilidad. Para este análisis se utilizan cinco factores, a saber:

1. Las características específicas de los bienes y servicios objeto de las operaciones vinculadas.
2. Las funciones asumidas por las partes, identificando los riesgos asumidos y los activos utilizados. En cuanto a este análisis funcional, cabe citar como ejemplos de funciones la fabricación, ensamblaje, gestión de compras y de materiales, marketing, distribución y control de existencias, gestión de las garantías y actividades de publicidad, actividades de transporte y almacenaje, plazos de amortización de préstamo y calendario de pagos, entrenamiento y personal. En cuanto a los riesgos asumidos cabe mencionar los riesgos de alteraciones en el coste, precio o existencias, los riesgos financieros, riesgos en los términos de pago y de amortización de préstamo, riesgos en la fabricación y riesgos empresariales relacionados con la propiedad de los activos e instalaciones.
3. Los términos contractuales de los que puedan derivarse las operaciones, teniendo en cuenta las responsabilidades, riesgos y beneficios asumidos por cada parte.
4. Las características de los mercados en los que se entreguen los bienes o se presten los servicios u otros factores económicos que puedan afectar a las operaciones
5. Por último, cualquier otra circunstancia que sea relevante, citándose como ejemplo las estrategias comerciales. En todo caso, deberán indicarse los comparables internos y externos que deban tomarse en consideración.

La cuestión del análisis de comparabilidad está estrechamente relacionada con el método elegido. Como explica PÉREZ RODILLA y de acuerdo con el artículo 16.5 del RIS dicho análisis podrá ser el instrumento

2 Como afirma PÉREZ RODILLA "cualquier operación entre dos o más entidades del grupo puede afectar indirectamente a una tercera entidad del grupo en la medida en que todas ellas desarrollan sus actividades bajo una unidad común de decisión". (Véase G. PÉREZ RODILLA: "Obligaciones de documentación", *Fiscalidad de las operaciones vinculadas*, AA.VV., (dir. N. CARMONA FERNÁNDEZ), CISS, Valencia, 2009, pág. 415).

adecuado para ofrecer una explicación del método de valoración seleccionado y una demostración de la explicación práctica del método usado para la valoración practicada de la transacción vinculada³.

La normativa reglamentaria prevé también la posibilidad de que el análisis de comparabilidad se lleve a cabo teniendo en cuenta el conjunto de las operaciones realizadas, y no de manera independiente respecto de cada obligación, siempre que se trate de transacciones estrechamente vinculadas entre sí o realizadas de forma conjunta, de manera que pueda acreditarse que la valoración independiente no resulta adecuada.

En tercer lugar, en relación con el **método de valoración** deberá explicarse el método elegido, las razones que han justificado su elección y el valor o intervalo de valores que se derivan de su aplicación. Por lo que se refiere al método, el obligado tributario deberá valorar sus operaciones vinculadas con alguno de los métodos admitidos por la legislación española. Se trata de alguno de los métodos citados en el artículo 16.4 del TRLIS. En primer lugar, el obligado tributario deberá optar para determinar el valor de mercado por alguno de los llamados métodos tradicionales, esto es, el método del precio libre de mercado, método del coste incrementado o método del precio de reventa. Si alguno de estos métodos no pueden emplearse el legislador permite el empleo de otros dos métodos basados en el beneficio: el método de la distribución del resultado o el método del margen neto del conjunto de las operaciones.

Una vez elegido un método, deberán exponerse las razones que han llevado a la elección del mismo, así como el valor o intervalo de valores que se derivan de su aplicación. Por lo que se refiere a las razones, la opción por un método tradicional necesitará menos explicaciones que la elección de un método basado en el beneficio, puesto que aquellos se consideran métodos prioritarios. En cualquier caso, una vez elegido el método puede razonarse teniendo en cuenta las características del mismo. Por ejemplo, el método del precio libre comparable ha sido siempre el método preferido en cuanto determina el precio de mercado de manera más directa. Su uso estará particularmente indicado para aquellos casos en los que existan comparables internos o externos, es decir, cuando la entidad haya realizado operaciones similares con terceros independientes o cuando empresas independientes realizan las mismas operaciones, respectivamente. Asimismo, el obligado tributario deberá dejar hacer mención a los ajustes que sobre la valoración derivada del método deban realizarse como consecuencia de las posibles diferencias entre las transacciones que se comparan.

Sabemos también que el método del coste incrementado está especialmente indicado en las prestaciones de servicio, actividades de montaje o fabricación y venta de productos semielaborados, puesto que en estos casos es fácil calcular un margen de beneficio que añadir al valor de adquisición o coste de producción para determinar el valor de mercado de la operación.

En cuanto al método del precio de reventa se utiliza fundamentalmente en actividades de comercialización, estando particularmente indicado para aquellos supuestos en los que el revendedor del producto no altera los productos adquiridos.

Mayor fundamentación requerirá el empleo de alguno de los métodos basados en el beneficio. Por un lado, el método de la distribución del resultado parte del resultado conjunto de la operación que se distribuye,

3 Vid. G. PÉREZ RODILLA: "Obligaciones de documentación", *ob. cit.*, pág. 418.

de la misma manera que habrían hecho partes independientes en operaciones similares, entre las partes vinculadas intervinientes. La opción por este método está indicado para casos en los que existe un elevado grado de integración en las operaciones efectuadas que hace difícil el análisis de forma separada o cuando cada parte vinculada es titular de intangibles valiosos que contribuyen de forma sustancial al resultado de la operación, siendo difícil encontrar en el mercado operaciones comparables.

La documentación elaborada podrá ser válida para más de un período impositivo, si las circunstancias no varían de manera sustancial

Por último, el método del margen neto del conjunto de las operaciones parte de determinar el margen neto del beneficio que debe atribuirse a un obligado tributario en una operación vinculada. Se trata de un método cada día más empleado.

En cuarto lugar, cuando existan **gastos en concepto de servicios prestados** conjuntamente a favor de varias personas o entidades vinculadas habrá que explicar los criterios de reparto de gastos, así como los acuerdos de reparto de costes, si los hubiera, aparte, por supuesto, de aportarse el resto de documentación que es exigible en el resto de operaciones vinculadas, y que acabamos de transcribir.

El acuerdo de reparto de costes se regula en el artículo 17 del RIS que establece la necesidad de que el obligado tributario incluya la identificación de las demás personas o entidades participantes, el ámbito de las actividades y proyectos, su duración, criterios para cuantificar el reparto de los beneficios esperados, forma de cálculo de sus respectivas aportaciones, especificaciones de las tareas y responsabilidades de los partícipes, las consecuencias de la adhesión o retirada de los partícipes, así como cualquier otra disposición que prevea adaptar el acuerdo a una modificación de las circunstancias económicas.

Esta documentación debe ir dirigida a probar que el servicio prestado produce o puede producir una ventaja o utilidad para su destinatario, que es en definitiva lo que fundamentará su deducibilidad.

Por último, deberá documentarse **cualquier otra información relevante**, así como los **pactos parasociales** suscritos con otros socios. Por lo que se refiere a estos últimos, se trata de pactos privados amparados por el artículo 1.255 del Código Civil, que se utilizan para regular todos los aspectos que la propia sociedad y sus partícipes creen convenientes e imprescindibles. Se trata pues de un contrato privado entendido como un conjunto de pactos o normas que regirán el funcionamiento societario, las relaciones entre los socios y la sociedad, las relaciones de los socios entre sí y la forma en que éstos actuarán frente a terceros.

c. Excepciones al régimen general de documentación: obligaciones de documentación simplificadas

El RIS ha introducido algunas excepciones al régimen general de documentación descrito, tal y como proponía la LMFF. Estas excepciones están previstas para las entidades a las que se refiere el artículo 108

del TRLIS, así como para las personas físicas, pero siempre que no se trate de una persona o entidad residente en un país o territorio calificado de paraíso fiscal.

Las obligaciones de documentación simplificadas varían en función del tipo de transacción realizada y se clasifican en las siguientes:

En primer lugar, si se trata de una persona física, contribuyente del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, al que sea de *aplicación el régimen de estimación objetiva* y realiza operaciones con sociedades en las que la persona física, o su cónyuge, ascendiente, descendiente, de forma individual o conjuntamente con todos ellos, tienen un porcentaje igual o superior al 25 por 100 del capital social o de los fondos propios la documentación a aportar es la contenida en el artículo 20.1 apartados a), b), c) y e), a la que ya nos hemos referido. Es decir, se prescinde únicamente de la contenida en el apartado d), que se refiere a los criterios y acuerdos de reparto de costes cuando se prestan servicios intragrupo.

En relación con esta documentación específica, la simplificación de la misma puede calificarse de insignificante. Además, no debe perderse de vista que los contribuyentes que han optado por el régimen de estimación objetiva lo hacen también teniendo en cuenta la simplificación de las obligaciones formales, que es lo que caracteriza a este régimen de determinación de la base imponible, por lo que esta documentación aun reducida puede considerarse excesiva, en nuestra opinión. En este mismo sentido, se ha caracterizado de severo el régimen de documentación previsto para estos supuestos⁴.

En segundo lugar, si la operación consiste en la *transmisión de un negocio, valores o participaciones representativos de la participación en fondos propios de cualquier tipo de entidad no admitida a negociación en alguno de los mercados regulados de valores definidos en la Directiva 2004/93/CEE* deberá aportarse la documentación contenida en el artículo 20.1 a) y e) y una relativa a las “magnitudes, ratios, tipos de interés aplicables a los descuentos de flujos, expectativas y demás valores empleados en la determinación del valor”.

En tercer lugar, si la operación consiste en la *transmisión de inmuebles o una operación sobre bienes intangibles* la documentación que deberá aportarse es la contenida en las letras a), c) y e) del artículo 20.1 del RIS.

En cuarto lugar, cuando estemos ante la *prestación de servicios profesionales por un socio profesional*, persona física o una entidad vinculada, además de la documentación señalada en el artículo 20.1 a) deberá aportarse deberá aportarse aquella documentación que justifique que se han cumplido los requisitos establecidos en el artículo 16.6 del RIS.

En quinto y último lugar, se dispone que para el *resto de operaciones vinculadas* realizadas por personas físicas o entidades del artículo 108 del TRLIS deberá documentarse lo establecido en las letras a) y e) del artículo 20.1 del RIS, así como el método de valoración empleado y el intervalo de valores derivado del mismo.

4 Para CAAMAÑO ANIDO “si reflexionamos un poco sobre la magnitud de las obligaciones documentales que se les impone y las conectamos con las sanciones que el apartado 10 del artículo 16 establece para el caso de incumplimiento, fácil es llegar a la conclusión de que cualquier persona bien asesorada que esté sujeta al régimen de estimación objetiva evitará a toda costa entregar y/o recibir bienes y prestar y/o recibir servicios con partes vinculadas”. (Cfr. M.A. CAAMAÑO ANIDO: “Comentarios al nuevo régimen de documentación de las operaciones vinculadas”, *ob.cit.*, pág. 52).

d. Petición de información adicional

Al artículo 18 del RIS, en su apartado 4, dispone que “el obligado tributario deberá incluir en las declaraciones que así se prevea, la información relativa a sus operaciones vinculadas, en los términos que se establezca por Orden del Ministerio de Economía y Hacienda”.

Por lo que se refiere a la posible petición de información adicional, la Administración tributaria española debería abstenerse de solicitar información que el obligado tributario no pueda obtener o cuyo coste de cumplimiento sea desproporcionado. En este sentido, cabe recordar que la OCDE ha afirmado que las Administraciones tributarias no deberían solicitar la presentación de documentos que no se encuentren en poder o bajo el control del contribuyente, o no se pueda obtener de cualquier otra forma, como por ejemplo información que no puede ser obtenida legalmente o que no está disponible en la actualidad para el contribuyente por su carácter confidencial para los competidores del contribuyente o no esté publicada y no se puede obtener a través de un requerimiento normal o a través de los datos del mercado. En numerosas ocasiones la información acerca de empresas extranjeras asociadas es esencial en las inspecciones sobre precios de transferencia. De todas formas, reunir tal información puede suponer al contribuyente unos problemas que no se le plantean al elaborar sus propios documentos. En los casos en los que el contribuyente es una filial de una compañía extranjera asociada o es tan sólo un accionista minoritario, la información puede ser difícil de obtener debido a que el contribuyente no tiene el control sobre la empresa asociada.

La normativa
reglamentaria prevé
también la posibilidad
de que el análisis de
comparabilidad se lleve
a cabo teniendo en
cuenta el conjunto de las
operaciones realizadas

e. La documentación para las operaciones con entidades residentes en paraísos fiscales

La normativa reglamentaria prevé una documentación adicional para aquellas operaciones que se hayan realizado con personas o entidades vinculadas residentes en paraísos fiscales. En estos casos, aparte de la documentación establecida con carácter general, el obligado tributario deberá identificar a las personas que, en nombre de dichas personas o entidades, hayan intervenido en la operación, y si se trata de operaciones con entidades, también deberá identificarse a los administradores de las mismas. Además, en estos casos no se aplicarán las excepciones que para las personas físicas y las pequeñas y medianas empresas prevé la normativa, y a la que ya nos hemos referido con anterioridad.

Asimismo, el Reglamento regula la documentación exigible respecto de las operaciones con personas o entidades no vinculadas residentes en paraísos fiscales, en el artículo 21. ter del RIS. Este régimen documental se asimila al previsto con carácter general. Las excepciones previstas para el mismo se regulan para los servicios y compraventas internacionales de mercancías, incluidas las comisiones de mediación, así como gastos accesorios. Así, se elimina la obligación documental pero se hace depender del cumplimiento de dos requisitos. En primer lugar, deberá probarse que la operación llevada a cabo responde a un motivo económico válido. Y, en segundo lugar, el obligado tributario tiene que haber realizado

operaciones equiparables con personas o entidades no vinculadas y no residentes en un paraíso fiscal, acreditándose que el valor de dichas operaciones se corresponde con el valor convenido en operaciones equiparables, efectuadas, en su caso, las correcciones oportunas.

5. Régimen sancionador

El régimen sancionador especial, vinculado básicamente a la obligación documental y regulado en el artículo 16.10 del TRLIS, tipifica dos infracciones tributarias que se califican de graves. Ya hemos aludido a la preocupación existente por parte de los obligados tributarios en cuanto a este régimen, justificada por las elevadísimas sanciones que pueden derivarse del mismo. A ello hay que unir la falta de experiencia por parte de muchos obligados tributarios en la materia, al haberse pasado de un régimen jurídico sin ninguna carga documental, a excepción de la prevista en los acuerdos previos de valoración, a un nuevo régimen caracterizado por la profusa documentación exigida.

De modo previo al estudio de las concretas infracciones y sanciones tipificadas, cabe señalar una serie de críticas generales a este régimen. Así, con carácter general, podría denunciarse la esencia misma de este régimen, en lo que se refiere a la conexión exclusiva con la obligación documental. Ello es así, sin perjuicio de que, como ya se ha indicado, nos parezca conveniente una regulación de las obligaciones documentales en los precios de transferencia, desconocida en nuestro Derecho hasta la modificación operada por la LMFF y la consiguiente modificación del RIS, salvo en lo que se refería a los acuerdos previos de valoración. No obstante, el hecho de que el régimen sancionador creado descansa exclusivamente sobre la documentación no puede sino considerarse excesivo. La documentación a aportar es abundantísima y las sanciones en caso de incumplimiento muy elevadas. A ello hay que unir que se han limitado en el desarrollo reglamentario las excepciones al régimen documental que la Exposición de Motivos de la LMFF había anunciado.

Como alternativa, podría haberse optado por considerar las obligaciones de documentación como una manifestación de la buena fe del obligado tributario en el cumplimiento del principio de plena concurrencia que debe seguir sus operaciones realizadas con personas o entidades vinculadas. Resulta, cuanto menos, difícil de entender, que un obligado tributario que ha cumplido las rigurosas obligaciones de documentación exigidas por la norma reglamentaria pueda ser sancionado, incluso cuando la valoración dada a sus operaciones con entidades vinculadas sea la de mercado.

En relación con estas infracciones se han planteado algunas dudas en cuanto a su validez constitucional, desde diversas perspectivas. Así, cabe preguntarse hasta qué punto el tipo infractor cumple con las exigencias constitucionales de “lex certa”, exigencias que llevaron al Tribunal Constitucional a declarar en la STC 194/2000, de 19 de julio, la inconstitucionalidad de la disposición adicional 4ª de la Ley de Tasas y Precios Públicos. El Tribunal señala que para poder sancionar a un ciudadano es indispensable que éste pueda predecir con suficiente grado de certeza la conducta que constituye infracción, de manera que la indeterminación de la conducta infractora vulnera las exigencias de taxatividad del artículo 25.1 de la Constitución. Centrándonos en las infracciones que tipifica el artículo 16.10, y teniendo en cuenta la documentación que el reglamento exige, es posible al menos dudar de que en todos los casos el obligado tributario pueda predecir con certeza que su conducta vaya a ser sancionada. Ello es así debido a los conceptos imprecisos y cláusulas genéricas que emplea el

precepto citado al tipificar las infracciones, como enseña se verá⁵.

Como ya hemos tenido ocasión de señalar, la OCDE y el Foro de la UE vienen recomendando prudencia en este ámbito, prudencia que, en nuestra opinión, no se ha visto reflejada en la tipificación de las infracciones en la normativa española. Así, en el capítulo V del Informe de la OCDE sobre Precios de Transferencia ya se recomendó a los Estados... Más recientemente el Foro de la UE ha insistido en esta misma línea, y ha puesto de manifiesto que los precios de transferencia no constituyen una *ciencia*

exacta ya que existen varias posibilidades para calcular el precio de plena competencia. De esta idea, se deduce que las Administraciones fiscales no deberían imponer sanciones automáticamente, sin tener en cuenta las circunstancias del caso, y por el mero hecho de que los precios de transferencia hayan resultado incorrectos⁶. Como también se señala en el Código de Conducta sobre Documentación “Los Estados miembros se abstendrán de imponer cualquier sanción relacionada con la documentación de los contribuyentes que cumplan de buena fe, de forma razonable y dentro de un plazo aceptable, la obligación de presentar una documentación armonizada y coherente, tal y como se describe en el anexo, o las exigencias nacionales en materia de documentación de cualquier Estado miembro y que utilicen debidamente dicha documentación para determinar si sus precios de transferencia respetan las condiciones de plena competencia”. Asimismo se expone con claridad que “los contribuyentes no se exponen a ninguna sanción por falta de cooperación si han acordado adoptar el enfoque de la DPT UE y proporcionan, de manera razonable y en un plazo aceptable, a raíz de una petición específica o durante un control fiscal, información y documentación adicional respecto a la contemplada en el DPT UE a la que se refiere el apartado 18”.

En definitiva, se aconseja a los Estados que no sancionen a aquellos obligados tributarios que hayan cumplido *de buena fe, de forma razonable y dentro de plazo* con la obligación documental. La Administración tributaria española debe tener en cuenta lo señalado, en la medida en que la normativa española, como ya hemos afirmado con anterioridad, debe interpretarse a la luz de esta doctrina.

Resulta, cuanto menos, difícil de entender, que un obligado tributario que ha cumplido las rigurosas obligaciones de documentación exigidas por la norma reglamentaria pueda ser sancionado

5 En este sentido, se ha denunciado la existencia de al menos cinco reproches o dudas razonables de constitucionalidad, a saber: defectos en la tipificación de las infracciones y sanciones; cláusulas genéricas que actúan como normas de cierre de los tipos infractores; remisión a órdenes ministeriales para concretar el tipo, indefinición del ámbito subjetivo del régimen sancionador (los sujetos infractores) e indefinición del ámbito objetivo del precepto (impuestos a los que resulta aplicable). MARTÍN JIMÉNEZ y CALDERÓN CARRERO, “Régimen sancionador de las operaciones vinculadas”, en *Fiscalidad de las operaciones vinculadas*, AA.VV., (dir. N. CARMONA FERNÁNDEZ), CISS, Valencia, 2009, págs. 475 y 476.

6 Comunicación de la Comisión al Consejo, al Parlamento europeo y al Comité Económico y Social Europeo relativa a las actividades del Foro Conjunto de la Unión Europea sobre Precios de Transferencia durante el periodo comprendido entre marzo de 2007 y marzo de 2009 y la propuesta conexas de Código de Conducta revisado para la aplicación efectiva del Convenio de Arbitraje (90/436/CEE de 23 de julio de 1990), Bruselas 14.9.2009, COM (2009) 472 final.

Asimismo, cabe citar el Informe del Consejo de Estado al Anteproyecto de Reglamento en el que se alude a la “probablemente excesiva” amplitud de la información solicitada “derivada de la remisión que hace el artículo 16.2 del TRLIS, definidor de las personas o entidades vinculadas”.

En nuestra normativa, se ha optado por sancionar, de acuerdo con el artículo 16.10, el incumplimiento de la obligación documental, como veremos seguidamente bien porque no se haya aportado la documentación exigida en el RIS, bien porque se haya aplicado incorrectamente la valoración que se deriva de dicha documentación, pero en ningún caso se sancionará la discrepancia en la valoración, que podrá llevar a un ajuste y a la exigencia de los correspondientes intereses de demora, pero no a la imposición de sanciones. Esta circunstancia no deja de ser paradójica en la medida en que es perfectamente posible que un obligado tributario que ha cumplido formalmente con sus obligaciones de documentación no sea sancionado, si también ha aplicado correctamente los métodos para la determinación del valor de mercado por los que ha optado y, en cambio, otro obligado tributario que obrando de buena fe, ha presentado una documentación inexacta en algún extremo, pero que ha determinado correctamente sus precios de transferencia podría ser sancionado por la comisión de la infracción tributaria tipificada en el artículo 16.10 letra a)⁷.

De las dos infracciones tributarias tipificadas, la primera de ellas viene determinada por la no aportación o la aportación de forma incompleta, inexacta o con datos falsos la documentación regulada en la normativa del impuesto. El principal problema que plantea esta infracción es qué debe entenderse por *documentación incompleta o inexacta*, sobre todo a la vista de la prolija documentación exigida en la normativa. Sería conveniente una interpretación proporcionada y razonable por parte de la Administración de estos términos, a la hora de valorar la infracción tributaria cometida en estos supuestos de documentación inexacta o incompleta. En particular, se plantean especiales dificultades en la valoración de qué debe entenderse por documentación *inexacta*.

En este sentido, CAAMAÑO ANIDO ha señalado en relación con la “documentación incompleta” la dificultad de precisar su significado, teniendo en cuenta la exposición tan personal y subjetiva que encierran algunos de los parámetros exigidos que son meramente descriptivos, como la descripción de las funciones ejercidas o los riesgos asumidos o la obligación de proporcionar una “descripción general de la estructura organizativa, jurídica u operativa del grupo”, entre otros⁸.

La segunda infracción se producirá cuando el valor normal de mercado que se derive de la documentación no sea el declarado por el obligado tributario en cualquiera de los impuestos que pueden verse afectados por la valoración de las operaciones vinculadas, esto es, el Impuesto sobre Sociedades, el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o el Impuesto sobre la Renta de No Residentes. Este supuesto se refiere a una aplicación incorrecta de los métodos de valoración que el obligado tributario haya descrito y justificado en su documentación.

7 Así lo han denunciado MARTÍN JIMÉNEZ y CALDERÓN CARRERO: “Régimen sancionador de las operaciones vinculadas”, *ob.cit.*, págs.

8 Vid. M.A. CAAMAÑO ANIDO: “Comentarios al nuevo régimen de documentación de las operaciones vinculadas”, *ob. cit.*, págs. 49 y 50.

A la hora de determinar el importe de la sanción, la Ley distingue en función de que sea necesario o no realizar corrección valorativa o ajuste por parte de la Administración Tributaria.

En el primer caso, la sanción consistirá en una multa pecuniaria fija cuyo importe será 1.500 euros por cada dato o 15.000 euros por cada conjunto de datos.

Por lo que se refiere a esta sanción el importe se fija, como acaba de señalarse en función del dato o conjunto de datos que se consideren omitidos, inexactos o falsos. El Reglamento concreta qué debe entenderse por dato y por conjunto de datos, distinguiendo en función de que estemos ante la documentación del grupo o la documentación específica del obligado tributario.

Por un lado, en relación con esta última, se califica de “dato” a estos efectos, la información relativa a cada una de las personas o entidades a las que se refiere la letra a), es decir: nombre, apellido, razón social o denominación completa, domicilio fiscal y número de identificación fiscal del obligado tributario y de las personas con las que se realice la operación, así como descripción detallada de su naturaleza, características e importe de la misma. El “conjunto de datos” se concreta en la información relativa al análisis de comparabilidad, explicación respecto del método de valoración, criterios de reparto de gastos y acuerdos sobre repartos de costes, si los hubiera, y cualquier otra información relevante, así como los pactos parasociales.

Por otro lado, en cuanto a la documentación del grupo, constituye un “dato” la información relativa a cada una de las personas, entidades o importes mencionados en las letras b) y e), esto es: identificación de las distintas entidades que realicen operaciones vinculadas, así como relación de las patentes, marcas, nombres comerciales y demás activos intangibles. También tendrá la consideración de dato cada uno de los acuerdos de reparto de coste, contratos de prestación de servicio, acuerdos previos de valoración y procedimientos amistosos. Por su parte constituyen “conjuntos de datos” cada una de las informaciones a que se refieren las letras a), c), d), f) e i), a saber: descripción general de la estructura del grupo, descripción de la naturaleza, importe y flujos de las operaciones, descripción general de las funciones ejercidas y los riesgos asumidos, descripción de la política del grupo en materia de precios de transferencia y la memoria del grupo, o en su defecto, informe anual equivalente.

Por otro lado, constituye un “conjunto de datos”, en relación con cada operación o conjunto de operaciones, cuando éstas estén estrechamente ligadas entre sí o se hayan realizado de forma continua las informaciones a las que se refieren las letras b), c), d) y e) del artículo 20.1 y las transcritas en los apartados 6.2.2, 6.2.4 y 6.2.5 enumeradas dentro de las excepciones del régimen general de documentación. ¿??

En el segundo caso, la sanción será una multa pecuniaria proporcional del 15 por ciento sobre el importe derivado del ajuste a valor de mercado, con un mínimo del doble de la sanción que resultaría por aplicación de la sanción anterior.

El principal problema que plantea esta infracción es qué debe entenderse por documentación incompleta o inexacta, sobre todo a la vista de la prolija documentación exigida en la normativa

En cualquier caso, para poder sancionar a un obligado tributario es obvio que deberá concurrir la culpabilidad, de manera que si el mismo cumple sus obligaciones documentales con la diligencia debida no habrá infracción tributaria ni sanción algunas.

Una cuestión que cabe plantearse es qué sucede en aquellos supuestos en los que el obligado tributario no puede obtener determinada información necesaria para su documentación. No debe obviarse que la vinculación, que determina la existencia de un precio de transferencia, se basa en umbrales de participación muy pequeños, con lo que es plausible que un obligado tributario solicite a una entidad en la que participa una información que puede no serle facilitada. En nuestra opinión, en estos supuestos no puede existir responsabilidad alguna. El obligado tributario deberá, eso sí, justificar ante la Administración tributaria española la ausencia de documentación por este motivo, debiendo abstenerse ésta de sancionar al obligado tributario.

Por otra parte, hay que tener en cuenta que el hecho de que las infracciones tipificadas sean *graves* tiene importantes consecuencias. Así, debe recordarse que el procedimiento amistoso, previsto para eliminar la doble imposición ocasionada como consecuencia de los ajustes fiscales efectuados, está vetado para los supuestos en los que el obligado tributario haya cometido infracción grave. Ahora bien, teniendo en cuenta la filosofía del Foro de la Unión Europea, se ha invitado a los Estados miembros a que modifiquen sus declaraciones unilaterales relativas a la definición del término “sanción grave” a fin de circunscribirlo mejor y plasmar en mayor medida la recomendación del Foro, según la cual, *sólo debería imponerse una sanción grave en casos excepcionales, como el de fraude*.

En cualquier caso, a la vista del modo en el que se han tipificado las infracciones tributarias en la materia, parece razonable entender que no debe cerrarse la vía del procedimiento amistoso en el caso español. Así, como han señalado MARTÍN JIMÉNEZ y CALDERÓN CARRERO, incluso en los casos en los que se impongan sanciones sobre la base del artículo 16.10 del TRLIS, el acceso al procedimiento amistoso no debe denegarse, sobre todo, porque la comisión de los tipos infractores en dicho precepto no está vinculada, de forma directa, a la conducta del contribuyente tratando de eludir la tributación de alguno de los Estados implicados, sino a la elaboración y mantenimiento de la documentación o a la utilización de los valores derivados de la misma⁹.

6. A modo de conclusión

Pese a que la Exposición de Motivos de la LMFF establecía que la reforma operada en el contexto de las operaciones vinculadas respondía a la necesidad de acomodar nuestro Derecho al contexto internacional, el establecimiento de una desorbitada obligación de documentación puede considerarse que va más allá de lo exigido en otros Estados e incluso de lo recomendado por la Unión Europea y la OCDE en esta materia.

9 “Por ejemplo, la Administración española puede apreciar que la documentación es incompleta e intentar realizar el correspondiente ajuste, sancionando de acuerdo con el artículo 16.10.2., pero de ello no se deriva automáticamente que el contribuyente esté intentando eludir el impuesto en España si la otra Administración considera, sin embargo, que el valor utilizado por el contribuyente, a pesar de las deficiencias en el mantenimiento de la documentación, es de “mercado”. Se trataría de un caso típico a solucionar en el procedimiento amistoso, sin que la imposición de la sanción “en la parte española” de la operación justifique la denegación al acceso al mismo”. (Vid. A. MARTÍN JIMÉNEZ y J.M. CALDERÓN CARRERO: “Régimen sancionador de las operaciones vinculadas”, *ob. cit.*, pág. 471).

Así, cabe señalar cómo la OCDE al hacer las recomendaciones sobre documentación señala que la idea subyacente en las Directrices es que no puede exigirse al contribuyente aportar más documentación que la estrictamente necesaria para permitir a la Administración verificar que los precios de transferencia se ajustan al principio de libre concurrencia. Por este motivo el capítulo V de las Directrices buscan encontrar un *justo equilibrio* entre el derecho de la Administración a obtener del obligado tributario la información que permita verificar si fijado en una operación vinculada es consistente con el principio de plena concurrencia y el coste derivado de la obtención de dicha información por el contribuyente.

Esperemos que la aplicación de la normativa se lleve a cabo por parte de la Administración sin perder de vista el principio de proporcionalidad. A la espera de la entrada en vigor de las obligaciones de documentación que hemos analizado más arriba y del resultado que la aplicación práctica de la misma supondrá, no podemos dejar de recomendar, desde estas líneas, una atenuación de estas obligaciones de cara a una futura reforma en la materia.

7. Bibliografía

- CAAMAÑO ANIDO, M.A.: “Comentarios al nuevo régimen de documentación de las operaciones vinculadas”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 311, 2009.
- MARTÍN JIMÉNEZ A. y CALDERÓN CARRERO J.M.: “Régimen sancionador de las operaciones vinculadas”, en *Fiscalidad de las operaciones vinculadas*, AA.VV., (dir. N. CARMONA FERNÁNDEZ), CISS, Valencia, 2009.
- PÉREZ RODILLA, G.: “Obligaciones de documentación”, *Fiscalidad de las operaciones vinculadas*, AA.VV., (dir. N. CARMONA FERNÁNDEZ), CISS, Valencia, 2009.



La suspensión de las sanciones tributarias en vía contencioso-administrativa

Joan-Francesc Pont Clemente

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Barcelona.

Miembro de la AEDAF

Resumen

Se analiza el problema de la suspensión de las sanciones tributarias en vía contencioso-administrativa, así como las consecuencias que la solución del mismo pueda tener sobre la exigibilidad de intereses suspensivos por el tiempo de duración del proceso ante la jurisdicción. La tesis defendida parte del estudio de la influencia determinante en la materia de los principios constitucionales de tutela judicial efectiva y de presunción de inocencia, por lo que la cuestión no puede circunscribirse a la interpretación de la legislación ordinaria posterior a 1998, sino de las exigencias de justicia que movieron con anterioridad a los tribunales y que alumbraron las reformas del mencionado año 1998 y de 2003. La tesis defendida es que, ordinariamente, los Tribunales de Justicia deben conceder la suspensión sin garantía de las sanciones, salvo supuestos excepcionales que merezcan la adopción de una medida cautelar. En el mismo sentido, ha de entenderse que la potestad para condenar al pago de intereses corresponde exclusivamente a los Tribunales y que la Hacienda Pública no puede liquidarlos si no existe resolución expresa contenida en la sentencia que ejecuta.

Palabras clave

Derecho sancionador tributario, ejecutividad de las sanciones, sanción automática, inexigibilidad ordinaria de intereses, tutela judicial efectiva, presunción de inocencia.

Abstract

The paper analyzes the problem of the suspension of tax sanctions during discussion of the matter in Court and the consequences of the obtained solution on the enforceability of interests by the duration of the proceeding before the Court. The argument put forward in the study gives a lot of importance to the decisive influence in the matter of the constitutional principles, so the question cannot remain restricted to the interpretation of the ordinary legislation issued after 1998, but it must take into account the demands of justice were expressed before the courts and that lit up the reforms of that year 1998 and 2003. The argument put forward is that, ordinarily, the Courts of Justice should grant a suspension without guarantee of the sanctions; unless exceptional circumstances that warrant the adoption of an interim measure. In the same sense, it is understood that the power to order payment of interest is solely for Courts and that the Treasury cannot liquidate them if no specific resolution is contained in the Case ruling.

Keywords

tax penal law, enforceability of sanctions, automatic suspension, ordinary unenforceability of interests, effective remedy, presumption of innocence.

Sumario

1. Antecedentes.
2. Planteamiento del problema.
3. Fundamentos para la sedicente suspensión.
4. El criterio del TSJ de Cataluña desde 2005.
5. La evolución de la jurisprudencia del Tribunal Supremo.
6. El problema de la exigencia de intereses sobre las sanciones.
7. Conclusiones.

1. Antecedentes

Mucho antes de la reforma de la LGT de 1998 y de la aprobación de la vigente LGT en 2003, era perfectamente posible, de la exégesis del artículo 24.1 de la Constitución, que consagra el derecho a la tutela judicial efectiva, colegir que el principio general de ejecutividad de los actos administrativos sancionadores había de entenderse sustituido por el de suspensión automática o cuasi automática de los actos objeto de recurso, salvo ciertas excepciones fundadas en la presencia de un interés público cualificado que pudiera resultar lesionado, cabalmente, por la suspensión. Este criterio es el que, en definitiva, se reflejó en el artículo 7º de la Ley 62/1978, de 26 de diciembre, de Protección Jurisdiccional de los Derechos Fundamentales, y no debería concebirse racionalmente su falta de generalización a los demás supuestos, porque en todos ellos está presente, en suma, un derecho fundamental: el derecho a la tutela judicial efectiva.

No obstante, los pronunciamientos del Tribunal Constitucional no dibujaban, salvo algunas excepciones, una línea recta en el sentido apuntado, manteniendo una posición ambigua en relación con la ejecutividad y el derecho a la tutela judicial.

Desde el inicio de su actividad, el Tribunal Constitucional prestó su atención al tema de la ejecutividad de los actos sancionadores. Así, en el auto de 13 de octubre de 1980 destacaba que el recurso hubiera podido ... *plantear el problema de la inmediata ejecutividad de las sanciones administrativas antes de que hayan alcanzado firmeza los actos que las hayan impuesto y antes que sobre las mismas se haya podido proseguir un debido proceso legal con todas sus garantías, así como la cuestión relativa a la ejecución de la sanción, cuando no se apliquen las medidas de suspensión, puede constituir un obstáculo que de hecho prive al sancionado de su derecho a la tutela efectiva en relación con el artículo 24 de la Constitución.*

Sobre la base de esta declaración, y de otras posteriores, pareció que se habían establecido los fundamentos para una reinterpretación de los preceptos relativos a la suspensión y a la decisión ejecutoria de los actos administrativos, determinando un régimen específico de suspensión o eficacia demorada para los actos sancionadores, y un régimen general en que el principio habría de inclinarse en favor de la suspensión y no de la ejecutividad.

Empero, el Tribunal, con la sentencia de 6 de junio de 1984, reintegró la situación a un plano de ambigüedad, porque, de un lado, pareció condenar la restrictiva aplicación de la suspensión, pero, por otro lado, desautorizó la tesis de que el artículo 24 de la Constitución impusiera la inejecutividad de los actos sancionadores, como regla general.

En suma, para lo que aquí interesa, del examen de la jurisprudencia constitucional de los años ochenta y noventa se desprende que existía un criterio, más o menos generalizado, sobre las exigencias del principio de tutela judicial efectiva, que llevaba a considerar que, para que fuera plena y auténtica, real y sin traba alguna, el acto administrativo sancionador no podía ejecutarse antes de su firmeza judicial. Con ello, admitía, por tanto, la posibilidad de que la ejecución de las sanciones administrativas, antes de su firmeza, pudiera constituir un obstáculo que de hecho privara al sancionado de su derecho a la tutela efectiva, pero condicionado a su apreciación en cada caso.

Existía un criterio, más o menos generalizado, sobre las exigencias del principio de tutela judicial efectiva, que llevaba a considerar que, para que fuera plena y auténtica, real y sin traba alguna, el acto administrativo sancionador no podía ejecutarse antes de su firmeza judicial

Por su parte, el Tribunal Supremo reflejó, hasta cierto punto, las vacilaciones descritas de los pronunciamientos del Constitucional, manteniendo un criterio fluctuante en relación con las exigencias y el alcance del artículo 24 de la Constitución, aunque ha de reconocerse que estableció las bases para replantear la ordenación legal de la suspensión de los actos sancionadores, orientándose hacia un régimen específico de suspensión de dichos actos.

Así, en el auto de 20 de junio de 1985, se razonaba que la prerrogativa de la decisión ejecutoria debía reinterpretarse porque lo reclamaba *...la exigencia del artículo 24 de la Constitución de que la tutela sea efectiva, es decir, plena y real o hipostática, no meramente hipotética, por lo que si el acto impugnado se ejecuta antes de ser firme, la tutela es meramente ilusoria, ya no es real, y si posteriormente el acto impugnado y subjetivo se revoca, y la sanción se deja sin efecto, se producen perjuicios al recurrente de imposible o difícil reparación, al menos moral y personalmente (...) no parece resultar razonable jurídicamente que la sanción disciplinaria, y confirmada por una sentencia que no es firme, sea inmediatamente ejecutoria.*

Sin embargo, no puede dejar de señalarse la existencia de una orientación coetánea, de signo contrario, presente, entre otros, en el auto de 5 de diciembre de 1988, del cual se desprendía el siguiente posicionamiento: *La última doctrina tanto del Tribunal Constitucional como de este Tribunal Supremo tras analizar la jurisprudencia anterior, ha llegado a la conclusión de que ni la suspensión provisional ni la ejecución de las sanciones disciplinarias vulneran el artículo 24 CE, ya que el principio de la ejecutividad de los actos administrativos no ha desaparecido, sino que se contiene dentro del principio de eficacia del artículo 103 CE porque salvaguarda los intereses generales, que son bienes constitucionalmente protegidos, y que la tutela judicial efectiva del artículo 24 CE no impone la suspensión de la ejecutividad, pues la tutela judicial efectiva ya se garantiza con el control judicial de dicha ejecutividad permitiendo su*

suspensión, pues no cabe acentuar el interés privado sobre el público cuando ambos están en conflicto, salvo el caso de que la Ley elimine de modo expreso la ejecutividad de los actos sancionadores. Por tanto, hay que entender que la ejecutividad de las sanciones, pese a la pendencia del recurso contencioso-administrativo contra ellas, continúa siendo la regla general.

No parecía del todo acertado este planteamiento del Tribunal, porque, si bien podía decirse que la ejecutividad inmediata, no vulneraba, en términos generales, el derecho a la tutela judicial efectiva, cuando se trata de la imposición de sanciones o, de la parte de la deuda consistente en una sanción [en el Derecho tributario anterior a 1998, aunque la confusión se mantenga hoy cuando, tras finalizar la vía administrativa, se pretende tratar la sanción como simple deuda], la cuestión es radicalmente distinta, porque en este caso entran en juego todos los principios del orden penal, y, en este sentido, la firmeza del acto se erige como requisito imprescindible para su ejecución. El *ius puniendi* del Estado debe ser ejercido, o, al menos controlado efectivamente, por el Poder Judicial; y este principio se pone en duda cuando al contribuyente se le deniega la suspensión o, para evitar los perjuicios derivados del pago de la sanción se ve constreñido a garantizar la cuantía de una sanción que no ha sido todavía impuesta por el Poder Judicial. Parecía evidente a un sector de la doctrina ya entonces que la suspensión de la ejecución de las sanciones tributarias debía producirse automáticamente en todos los casos hasta tanto no se hubiera pronunciado un Juez, supuesta la primacía de los Tribunales en orden a la resolución de los litigios o la imposición de las sanciones.

Es decir, el principio de división de poderes reserva al poder sancionador de la Administración un papel complementario, auxiliar y subordinado respecto de los órganos del Poder Judicial, que ostentan las principales facultades en el ejercicio de las potestades punitivas del Estado. Este carácter subordinado implica, en todo caso, la posibilidad de recurrir la sanción administrativa ante los Tribunales de Justicia. Sin que tal posibilidad, protegida por el artículo 24 de la Constitución, pueda verse anulada en la práctica ni por la ejecutividad del acto sancionador, ni por la exigencia de pago previo, y ni siquiera de garantía previa muy gravosa o de difícil prestación para el sancionado. De este modo, el artículo 24 de la Constitución que salvaguarda, entre otros, los derechos a la tutela judicial efectiva y a la presunción de inocencia, constituye una importante limitación de la ejecución inmediata de los actos administrativos sancionadores, en la medida en que puede generar indefensión si no se matiza este privilegio tradicionalmente aceptado por los Tribunales y presente sólo de forma implícita en la Constitución.

En efecto, el derecho a la presunción de inocencia propugna que toda persona acusada de una infracción se reputa inocente hasta que su culpabilidad haya sido legalmente declarada y la sentencia haya adquirido firmeza. La presunción de inocencia representa, en palabras del Tribunal Supremo, por su contenido, una insoslayable garantía procesal que determina la exclusión de la presunción inversa de culpabilidad criminal de cualquier persona durante el desarrollo del proceso por estimarse que no es culpable hasta que así se declare en sentencia condenatoria al gozar, entre tanto, de una presunción *iuris tantum* de ausencia de culpabilidad. También la jurisprudencia se ha manifestado sobre este principio en relación con los ilícitos tributarios y así, ya en la sentencia del Tribunal Constitucional de 2 de abril de 1982 se declaraba que *el derecho a la presunción de inocencia no puede entenderse reducido al enjuiciamiento de conductas presuntamente delictivas, sino que debe entenderse también que preside la adopción de cualquier resolución tanto administrativa como jurisdiccional que se base en la condición o conducta de las personas de cuya apreciación derive un resultado sancionatorio para las mismas o limitativo de sus derechos.*

La sanción tributaria presupone para su aplicación una conducta punible y culpable, que debe ser probada y declarada por medio de la sentencia correspondiente, ya que la inocencia se presume mientras no se demuestre la culpabilidad por el órgano competente para establecerla, lo que conviene repetir que impide la ejecución anticipada del acto sancionador impugnado, pues si así no fuera, se transgrediría, sin duda, esa presunción, convirtiendo en certeza lo que aún no se ha probado. Otra cosa es que la culpabilidad pueda ser, incluso, por simple negligencia, pero, en cualquier caso, exige ser probada. Únicamente con la firmeza del acto, la culpabilidad queda definitivamente consolidada, y sólo en ese momento, y no antes, procede legítimamente la ejecución del acto sancionador.

El principio de división de poderes reserva al poder sancionador de la Administración un papel complementario, auxiliar y subordinado respecto de los órganos del Poder Judicial, que ostentan las principales facultades en el ejercicio de las potestades punitivas del Estado

Así lo entendió, tempranamente, durante el primer decenio democrático, la sentencia del Tribunal Supremo de 27 de marzo de 1986, en la que se afirmaba que *la potestad ejecutoria en el ámbito sancionador, de naturaleza materialmente penal, tiene su límite más exigente en otra presunción, la presunción de inocencia configurada también constitucionalmente que impide la ejecutividad inmediata sin haberse agotado todas las instancias y, por tanto, mientras no se hubiera resuelto el recurso correspondiente*. En el mismo sentido, la sentencia del Tribunal Supremo de 11 de julio de 1986, en la que se reconocía *que por carecer el acto administrativo del requisito de firmeza, su ejecución vulnera el citado precepto constitucional*, refiriéndose al artículo 24.2.

Por tanto, la ejecutividad puede y debe quedar remitida a un momento posterior, el de la firmeza de la sanción, lo que implica que la interposición de un recurso administrativo o de uno judicial ha de generar una especie de *latencia* de la sanción. En efecto, para no entender infringido el principio *nulla poena sine iudicio* es forzoso aceptar la inejecutividad o, al menos, el carácter automático de la suspensión con motivo de la interposición de cualquier tipo de recurso, pues de lo contrario seguiría vigente la contradicción de que la ejecución de las penas impuestas por los jueces y tribunales se suspende por la simple interposición de los recursos procedentes y que ese mismo efecto garantizador no se produce cuando la potestad punitiva del Estado actúa a través de las autoridades o funcionarios administrativos, cuya independencia y objetividad es presumidamente menor que la de los jueces, y que, además, sancionan a través de procedimientos con menores garantías¹.

En definitiva, el fondo de la cuestión está en que, tanto en la época que analizamos como hoy, sigue pesando la concepción dual del poder punitivo del Estado que separa de forma inadmisibles a efectos de las garantías procesales la sanción penal de la administrativa para soslayar los principios garantizadores que

1 Cfr. PARADA, RAMÓN: *Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo Común*, Marcial Pons, Madrid, 1993, pág. 413.

inspiran la aplicación de cualquier manifestación de Derecho punitivo. Esta concepción no es de recibo desde la entrada en vigor de la Constitución, sin necesidad de esperar a la reforma de la LGT de 1998, porque no había razón que justificara la burla de las garantías exigidas por el Estado de Derecho, pues no pueden estimarse de rango superior los bienes jurídicos que protegen las sanciones administrativas a otros bienes que ofrecen importancia fundamental para la vida comunitaria y que son, por tanto, objeto de protección penal. Ciertamente no se comprende ni ayer ni hoy que se den más garantías de defensa a los que atentan contra la vida, la libertad o la integridad de las personas que a quienes lo hacen contra bienes jurídicos de menor rango, como son los que tutela la potestad sancionadora de la Administración, jugando allí la presunción de inocencia hasta que se agota el último recurso judicial, mientras que en el segundo se lleve a cabo la ejecución de las sanciones cuando restan una o dos instancias judiciales por pronunciarse. Si la razón de esta disparidad está en que la actividad administrativa no puede subordinarse al paso lento de los Tribunales de Justicia, será esto último lo que hay que corregir, pero sin transgredir el fundamental principio *nulla poena sine iudicio*, que exige el agotamiento de todas las instancias judiciales, la total firmeza del acto sancionador, antes de proceder a su ejecución².

Acerdatamente, el Tribunal Supremo reconoció en el auto de 15 de abril de 1988, entre otros, que *con carácter general, hay que entender que los fines que se persiguen con la imposición de una sanción, sean de expiación o de prevención -general o especial- o de ambos conjuntamente, no implican, salvo supuestos especiales, una exigencia de ejecución inmediata. En tal sentido los perjuicios económicos aquí alegados, son suficientes para justificar la suspensión, o que es claro que la ejecución siempre servirá de castigo para el sancionado y de ejemplo para quienes pudieran ser tentados a cometer infracción igual a la castigada, pero tales efectos se producen no sólo si la sanción se ejecuta cuando sea firme en la vía administrativa, sino también si se espera a su firmeza judicial*³.

Consecuencia de los pronunciamientos judiciales, la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, primero y la Ley General Tributaria, más tarde, reconocieron, aunque con mayor fortuna la primera, la inejecutividad de las sanciones hasta tanto no fuesen firmes en la vía administrativa. No es baladí reafirmar que las reformas legislativas de 1992, 1998 y 2003 hallan sus raíces en la jurisprudencia y en la doctrina emanadas de la influencia de la Constitución sobre el resto del ordenamiento jurídico.

2. Planteamiento del problema

De acuerdo con el artículo 212.3 de la LGT, *la interposición en tiempo y forma de un recurso o una reclamación administrativa contra una sanción producirá los siguientes efectos:*

- a. La ejecución de las sanciones quedará automáticamente suspendida en período voluntario sin necesidad de aportar garantías hasta que sean firmes en vía administrativa.
2. No se exigirán intereses de demora por el tiempo que transcurra hasta la finalización del plazo de pago en período voluntario abierto por la notificación de la resolución que ponga fin a la vía administrativa.

2 Cfr. PARADA, RAMÓN: *Op. cit.*, pág. 414.

3 El mismo criterio se sostiene en los autos del Tribunal Supremo de 22 de diciembre de 1988, 28 de marzo de 1989 y 1 de marzo de 1990.

Asimismo, los artículos 224.1 y 233.1 de la LGT establecen que si la impugnación afectase a una sanción tributaria, la ejecución de la misma quedará suspendida automáticamente sin necesidad de aportar garantías de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 212 de esta ley.

Finalmente, el artículo 233.8 señala lo que sigue:

Se mantendrá la suspensión producida en vía administrativa cuando el interesado comunique a la Administración tributaria en el plazo de interposición del recurso contencioso-administrativo que ha interpuesto dicho recurso y ha solicitado la suspensión en el mismo. Dicha suspensión continuará, siempre que la garantía que se hubiese aportado en vía administrativa conserve su vigencia y eficacia, hasta que el órgano judicial adopte la decisión que corresponda en relación con la suspensión solicitada.

Tratándose de sanciones, la suspensión se mantendrá, en los términos previstos en el párrafo anterior y sin necesidad de prestar garantía, hasta que se adopte la decisión judicial.

Queda claro que en el ámbito administrativo la interposición de recursos contra las sanciones impuestas por la Administración tributaria comporta la automática suspensión de las mismas, sin necesidad de aportar garantía alguna, consolidándose así la regla introducida por el artículo 35 de la Ley de Derechos y Garantías del Contribuyente de 1998.

El mismo criterio se venía sosteniendo por los Tribunales de Justicia cuando las sanciones tributarias eran objeto de un recurso contencioso-administrativo, de forma que se mantenía la suspensión automática sin garantías durante toda la fase jurisdiccional. Esta interpretación era perfectamente congruente con la evolución de nuestro Derecho en la materia, crecientemente garantista, como se ha descrito sucintamente en los antecedentes. Sin embargo, sendas sentencias del Tribunal Supremo truncaron durante el año judicial 2004-05 el criterio de la suspensión automática reiteradamente defendido por Jueces y Tribunales.

En efecto, las sentencias de 5 de octubre de 2004 y de 7 de marzo de 2005, formularon nuevos pronunciamientos acerca de la suspensión automática de las sanciones tributarias impugnadas en vía contencioso-administrativa, fijando una doctrina que no ha estado en absoluto exenta de polémica.

Así, en la sentencia de 7 de marzo de 2005 se sostienen las siguientes conclusiones:

- a. *La suspensión de la sanción tributaria sin garantía acordada en la vía económico-administrativa puede mantenerse en la vía contencioso-administrativa, con una serie de requisitos procedimentales complementarios –como son, al amparo del artículo 233.8 de la LGT, que el interesado comunique*

Sigue pesando la concepción dual del poder punitivo del Estado que separa de forma inadmisibile a efectos de las garantías procesales la sanción penal de la administrativa para soslayar los principios garantizadores que inspiran la aplicación de cualquier manifestación de Derecho punitivo

a la Administración tributaria en el plazo de interposición del recurso contencioso-administrativo que ha interpuesto dicho recurso y ha solicitado la suspensión en el mismo-, hasta que el órgano jurisdiccional, en el ejercicio de su peculiar potestad decisoria cautelar, y ponderando los intereses públicos y privados en juego, adopte la decisión, en la pieza separada de suspensión, que al respecto estime que es la pertinente.

- b. Pese a que en otras sentencias de este mismo Tribunal se ha propugnado una tesis según la cual las sanciones deben quedar suspendidas de forma automática hasta que no haya pronunciamiento jurisdiccional sobre su validez u oportunidad, tal criterio ha sido superado ya por lo declarado al respecto en la sentencia de la Sección Segunda de 5 de octubre de 2004, en la que se ha tomado en consideración no sólo la propia hermenéutica de los preceptos que venimos comentando sino, en especial, la derivada de lo establecido en los artículos 212.3 y 233.1 y 8 de la nueva LGT. Concluyendo que de los citados preceptos se deriva *que no se está ante un supuesto inicial de inejecutividad de la sanción tributaria, que determina que, mientras que el órgano jurisdiccional, en la sentencia del recurso contencioso-administrativo, o en otra resolución que lo ultime, no decida sobre la virtualidad o no de la infracción imputada y de la sanción impuesta, no será factible, sin necesidad de caución, la ejecución de la misma, sino ante un caso, por imperativo legal, de suspensión de la ejecutividad –propia, esta última, inicialmente, de todo acto administrativo- de la sanción, hasta un determinado momento procesal o procedimental, como es, no el de la sentencia o resolución semejante de la Sala jurisdiccional, sino el del auto o resolución que la misma adopte, en base a su innata potestad cautelar, y de acuerdo con los criterios previstos en los artículos actualmente vigentes en la LJCA 29/1998, en la pieza separada de suspensión del recurso contencioso-administrativo.*
- c. Lo que se exige, para la ejecutividad de la sanción, es la llamada firmeza en vía administrativa, es decir, que ésta se agote, y no la firmeza en el sentido de exigir que culmine el oportuno recurso jurisdiccional. En consecuencia, no hay razones técnico-jurídicas para poder mantener el criterio que la suspensión de la ejecución de la sanción sin necesidad de garantía acordada en la vía administrativa prolongaba, sin más, su efectividad en la vía contencioso-administrativa, hasta la finalización de la misma.

En suma, para el Tribunal Supremo la suspensión sin garantías que se aplicó en la vía administrativa se extiende hasta que el órgano jurisdiccional decida en pieza separada sobre la suspensión, pero no necesariamente hasta el momento en que haya resolución definitiva del recurso contencioso. Será el juez quien decida, de acuerdo con el artículo 130 de la LJCA, si concede o no la suspensión sin garantías de la sanción.

Por su parte, en la sentencia del Tribunal Supremo de 5 de octubre de 2004 se argumenta además que:

- a. El tenor literal del artículo 35 de la Ley 1/1998 –vigente en la fecha de autos- impide cuestionar su aplicación a la vía administrativa o económico-administrativa, pero no cabe extender tal aplicación a un ámbito que le es ajeno, pues se circunscribe a las mencionadas vías y respeta la regulación de la suspensión en la vía contencioso-administrativa, sin pretender ampliar sus efectos hasta ésta.
- b. En consecuencia, conforme al mencionado artículo 35, las sanciones, en cuanto definitivas en la vía administrativa, podían ser ejecutadas, salvo que, en la vía contencioso-administrativa, fuera acordada su suspensión con arreglo a las disposiciones específicas de la LJCA.

De cuanto se ha glosado hasta ahora, resalta con claridad que durante la vía administrativa los actos administrativos tributarios de carácter sancionador han de considerarse *automáticamente* suspendidos

por la interposición de cualquier recurso –incluso hasta que un tribunal jurisdiccional se pronuncie sobre el tema en la pieza de suspensión, si se ha hecho el anuncio del recurso contencioso a la Administración competente- y que por el tiempo transcurrido no podrán exigirse intereses de demora. El problema se ha planteado y se plantea todavía en la actualidad a la hora de discernir sobre la suspensión en sede jurisdiccional y, como consecuencia, sobre la exigibilidad de intereses suspensivos durante el proceso.

En el ámbito
administrativo la
interposición de recursos
contra las sanciones
impuestas por la
Administración tributaria
comporta la automática
suspensión de las
mismas, sin necesidad de
aportar garantía alguna

3. Fundamentos para la sedicente suspensión

El artículo 35 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, aceptó por vez primera en sede tributaria que la ejecución de las sanciones quedara automáticamente suspendida sin necesidad de aportar garantía, por la presentación en tiempo y forma de los correspondientes recursos o reclamaciones, sin que puedan ejecutarse hasta que sean firmes en vía administrativa. De modo similar regula el artículo 212.3 de la LGT la suspensión de las sanciones, según se ha visto.

Pese al juicio positivo que merecen ambos preceptos, no puede dejar de reiterarse la impropiedad de la fórmula empleada por el legislador tributario al establecer la *suspensión automática* de las sanciones tributarias en lugar de reconocer abiertamente la inejecutividad de las mismas, como se hizo por el artículo 138.3 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, para las sanciones administrativas en general.

Lo cierto es que, como he descrito en los antecedentes, de conformidad con el derecho a la tutela cautelar, derivado del derecho a la tutela judicial efectiva consagrado en el artículo 24.1 de la Constitución, las sanciones administrativas, incluidas las tributarias, no pueden ejecutarse hasta que se haya puesto término a la vía administrativa. Y no siendo ejecutivas, nada hay que suspender. Es por esa razón que no es preciso solicitar la suspensión ni aportar garantías mientras dure la vía administrativa, del mismo modo que, como advierte el artículo 212.3 de la LGT, las sanciones no devengan intereses hasta dicho fin⁴.

4 Como he advertido en el párrafo anterior, la inejecutividad de las sanciones tributarias puede sostenerse con base en la propia Ley 30/1992. En este sentido, la SSTSJ de la Comunidad Valenciana de 28 de noviembre de 1994 y 22 de abril de 1995, en las que se afirma: *La Exposición de Motivos de la Ley dice que el Título IX regula los principios básicos a que debe someterse el ejercicio de la potestad sancionadora de la Administración y los correspondientes derechos que de tales principios se derivan para los ciudadanos extraídos del texto constitucional y de la consolidada jurisprudencia sobre la materia; el Capítulo II del Título IX se refiere a "los principios del procedimiento sancionador", en cuyo ámbito se enmarca el artículo 138.3 de la Ley 30/1992 que dispone que la resolución será ejecutiva cuando ponga fin a la vía administrativa. Dicho precepto al recoger un principio del procedimiento sancionador, que afecta a la eficacia y a la ejecutividad de la resolución sancionadora en general, no a las formalidades o trámites procedimentales propiamente dichos, es aplicable a la actuación sancionadora de la Administración, incluso de la tributaria.*

De hecho, la regulación jurídica de la suspensión de las sanciones resulta de la consideración de los principios de tutela judicial efectiva y de presunción de inocencia, de acuerdo con los cuales la autotutela ejecutiva de la Administración debe excepcionarse cuando se trate de actos sancionatorios. El principio de presunción de inocencia impide que una sanción sea exigible o ejecutada mientras el pronunciamiento de la Administración no sea firme o definitivo. Este postulado se basa esencialmente en que no es suficiente para destruir la presunción de inocencia el criterio manifestado por la Administración al imponer la sanción, porque obedece al criterio de un funcionario y porque la acusación, esto es la Administración, no ha demostrado todavía en un proceso contradictorio la culpabilidad del sujeto. Esto es lo que lleva indefectiblemente a sostener que la inejecutividad se prolonga en tanto no se resuelva el recurso contencioso-administrativo⁵.

Al no entenderse así las cosas, el legislador ha provocado la confusión y ha propiciado, en parte, el grave desacierto de determinados pronunciamientos del Tribunal Supremo, que se sustentan en el carácter ejecutivo de los actos administrativos⁶. Ciertamente, aunque la suspensión automática, en su configuración actual, produce los mismos efectos que la inejecutividad, no es por entero lo mismo, precisamente porque la suspensión, por automática que sea, requiere la previa ejecutividad. Ello no obstante, está claro que es la imposibilidad de exigir o ejecutar las sanciones lo que funda la imposición legal de la suspensión.

Desde otro punto de vista, aun si se admite que corresponde al juez de lo contencioso-administrativo acordar o no la suspensión de la sanción, con o sin garantías, conforme a los criterios establecidos en el artículo 130 de la LJCA, también puede sostenerse con carácter general la necesidad de conceder la suspensión sin garantías. Según el mencionado artículo 130:

3. *Prevía valoración circunstanciada de todos los intereses en conflicto, la medida cautelar podrá acordarse únicamente cuando la ejecución del acto o la aplicación de la disposición pudieran hacer perder su finalidad legítima al recurso.*
4. *La medida cautelar podrá denegarse cuando de ésta pudiera seguirse perturbación grave de los intereses generales o de terceros que el Juez o Tribunal ponderará en forma circunstanciada.*

Del precepto transcrito se desprende que la suspensión debe acordarse previa ponderación de los intereses públicos y privados en juego y que podrá denegarse sólo si puede producir grave perturbación de los intereses generales⁷. Ocurre, sin embargo, que el legislador ha hecho esa ponderación, a la que ha de atenderse el órgano jurisdiccional, y, por tanto, tratándose de sanciones la suspensión ha de otorgarse cuando sea solicitada por los interesados. Los preceptos de la LJCA no habilitan a los órganos jurisdiccionales a adoptar medidas aseguratorias no previstas por el legislador y agravatorias de

5 La presunción de inocencia es incompatible con la ejecución de una sanción mientras el juez definitivo de la misma no decide sobre ella.

6 En la sentencia de 7 de marzo de 2005, por ejemplo, el Tribunal Supremo alude al carácter ejecutivo de *todo acto administrativo*, sin hacer constar la salvedad de los sancionatorios.

7 Y precisamente, el propio Tribunal Supremo ha reconocido –como he señalado en los antecedentes– que *con carácter general hay que entender que los fines que se persiguen con la imposición de una sanción (...) no implican, salvo supuestos especiales, una exigencia de ejecución inmediata* [Autos ya citados del Tribunal Supremo de 15 de abril y de 22 de diciembre de 1988, 28 de marzo de 1989 y 1 de marzo de 1990, entre otros].

la situación del administrado en la vía previa. Si el juez de lo contencioso exige garantías para suspender la sanción quiebra el principio de proporcionalidad al establecer en la vía jurisdiccional un plus de exigencias con respecto a lo requerido en vía administrativa⁸.

Se trata, con ello, de propugnar la recepción en la vía contencioso-administrativa de las garantías reconocidas a los interesados en la vía administrativa, de modo que la interpretación del artículo 130 se acomode a los cambios y principios generales que van imponiéndose en el ordenamiento jurídico tributario. No parece aceptable, en efecto, que quien acuda a los Tribunales disponga de menos garantías de las que ha dispuesto en la vía administrativa. En la valoración de los distintos intereses en conflicto que la LJCA impone a los jueces para pronunciarse sobre la suspensión solicitada, no cabe ignorar la ponderación realizada legalmente para la suspensión en vía administrativa, porque los intereses en presencia son sustancialmente los mismos. Y no resulta aceptable que la garantía reconocida a los contribuyentes –la suspensión automática de la sanción, sin necesidad de prestar caución– deba ser ignorada por los Tribunales, como si la discusión en vía judicial fuera cualitativamente distinta a la mantenida ante los órganos económico-administrativos, y no sólo esto, sino merecedora de una menor protección para el administrado⁹.

Ésta es la razón profunda por la que, la línea seguida por el Tribunal Supremo en esta materia ha sido aplicar el mismo criterio a la vía contenciosa que el de la vía económico-administrativa, lo que equivale a extender hasta la sentencia judicial que ponga fin al proceso la suspensión sin fianza de las sanciones tributarias¹⁰.

No obstante, las sentencias comentadas del Tribunal Supremo de los años 2004 y 2005 entendieron, al dar un giro al criterio sostenido hasta entonces, que la frase *hasta que sean firmes en vía administrativa* ha de interpretarse en el sentido de *hasta que hayan causado estado en dicha vía*, y no quepa ya otro recurso administrativo o económico-administrativo, o bien, como máximo hasta que se adopte en la vía contenciosa, la pertinente resolución sobre la suspensión solicitada en la oportuna pieza separada.

Frente a tales argumentos, algunos de los magistrados del Alto Tribunal defendieron, en su voto particular,

Durante la vía
administrativa los actos
administrativos tributarios
de carácter sancionador
han de considerarse
automáticamente
suspendidos por la
interposición de cualquier
recurso y que por el
tiempo transcurrido no
podrán exigirse intereses
de demora

8 Voto particular del Magistrado Manuel Vicente Garzón Herrero en la SSTS de 5 de octubre de 2004 y 7 de marzo de 2005.

9 Vid. Voto particular defendido por el Magistrado Ricardo Enríquez Sancho en la STS de 7 de marzo de 2005.

10 En esta línea las SSTS de 6 de octubre de 1998, 18 de septiembre de 2001, 29 de enero de 2003 y 5 de febrero de 2004.

la idea contraria, afirmando que la mencionada frase de la LGT equivale a que no quepa contra la sanción recurso ordinario, sea administrativo o judicial. Además, del análisis del artículo 233.8 de la LGT ha de concluirse que el término *decisión judicial* ha de interpretarse referido a la sentencia final del proceso judicial y no sólo al auto de suspensión¹¹. Es decir, cuando la LGT establece en su artículo 233.8 que *“tratándose de sanciones, la suspensión se mantendrá, en los términos previstos en el párrafo anterior y sin necesidad de aportar garantía, hasta que se adopte la decisión judicial”*, está indicando que la suspensión sin garantías dura todo el tiempo que se tarde en decidir de manera definitiva sobre el fondo del asunto, sin que se limite su eficacia hasta el momento en que el órgano judicial adopte su resolución acerca de la suspensión como está previsto para los actos tributarios no sancionadores.

La misma opinión venía arbitrándose hasta entonces en las decisiones del propio Tribunal Supremo, en cuya sentencia de 29 de enero de 2003, entre otras, había mantenido todavía que *la no ejecutividad de las sanciones en materia tributaria mientras no sean firmes en vía administrativa –es decir, mientras no se incoe el oportuno recurso contencioso-administrativo y no se dicte la pertinente resolución judicial, o, en su caso, no se consienta el acuerdo sancionador-, y, por tanto, la innecesariedad de afianzar su importe, pues no hay nada que suspender*.

En resumen, durante las décadas de 1980 y de 1990, así como en el inicio de la presente, la doctrina y la jurisprudencia fueron construyendo la tesis de la inejecutividad de las sanciones sobre sólidas bases fundamentadas en los principios comunes del Derecho sancionador, recibidos en sede administrativa en la Ley de 1992 que ha merecido el apelativo de *constitución administrativa*. No puede negarse que tal doctrina que, en puridad, es de *inejecutividad*, se ha formulado literalmente como de *suspensión automática*, pero ello no altera el verdadero contenido de la misma.

4. El criterio del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña desde 2005

El Tribunal Superior de Justicia de Cataluña mantiene desde 2005 un criterio digno de encomio sobre el tema objeto de este estudio. La alabanza ha de ser todavía mayor, dado que al principio sostuvo el Tribunal una postura completamente distinta.

Así, en una primera fase, el Tribunal entendió que la suspensión de las sanciones en vía contencioso-administrativa estaba sujeta a las mismas reglas generales de las medidas cautelares, condicionando la suspensión a la previa prestación del correspondiente aval que cubriera el importe de la sanción y de los intereses legales durante la tramitación del recurso. Como fundamento de este criterio se invocaba el artículo 38 del Reglamento Sancionador Tributario de 1998.

11 Así, Garzón Herrero, para quien *la suspensión de las sanciones se regula en el apartado segundo y en él no se menciona la pieza de suspensión, como se hace en el apartado precedente, lo que en mi opinión significa que el legislador excluye tal incidente. Las citas que en el texto analizado se hacen a “los términos previstos en el párrafo anterior” hay que entenderlas referidas a la comunicación a la Administración tributaria en el plazo de interposición del recurso contencioso-administrativo, para que ésta tenga conocimiento de que el acto impugnado no es firme por haberse recurrido. Obsérvese, que aquí el texto se refiere a la “decisión judicial” y no a la “suspensión solicitada” como hace en el apartado anterior, lo que demuestra que para el legislador, tratándose de sanciones, no hay incidente de suspensión porque las sanciones se han suspendido por el hecho de la interposición del recurso.*

En una segunda fase, a partir del auto de 17 de abril de 2002, el Tribunal matizó que la cuestión seguía sometida a las reglas generales en materia de medidas cautelares, si bien con la precisión de no exigir caución por el importe de los intereses suspensivos, recogiendo así la doctrina consolidada del Tribunal Supremo sobre el no devengo de intereses de las sanciones tributarias. Esta cuestión de los intereses sobre las sanciones habrá de retomarse más adelante, para analizar cómo llegó a concebirse la doctrina recién evocada y cómo fue recibida por la vigente Ley General Tributaria en el año 2003.

La tercera fase comienza con la sentencia de 19 de septiembre de 2003: la no ejecutividad de las sanciones en materia tributaria hasta que se dicte la correspondiente resolución jurisdiccional.

La regulación jurídica de la suspensión de las sanciones resulta de la consideración de los principios de tutela judicial efectiva y de presunción de inocencia, de acuerdo con los cuales la autotutela ejecutiva de la Administración debe excepcionarse cuando se trate de actos sancionatorios

Y la cuarta fase, bajo el influjo del cambio de criterio del Tribunal Supremo en 2004, que se ha citado ya y que se analizará más adelante, en la que se entiende que la suspensión de la sanción tributaria sin garantía acordada en la vía económico-administrativa puede (y, en cierto modo, debe) mantenerse en la vía contencioso-administrativa, con una serie de requisitos procedimentales complementarios; se entiende también que ese cuasi-automatismo ha de atemperarse a través de medidas cautelares cuando éstas sean precisas; y, por tanto, *habrá de ser el órgano jurisdiccional competente el que, en cada caso concreto y en el ejercicio de su peculiar potestad decisoria cautelar, ponderando los intereses públicos y privados en juego, adopte la decisión, en la pieza separada de suspensión, que al respecto estime como pertinente*. En la sentencia de 19 de mayo de 2005, que ahora se glosa, de la que fue ponente Emilio Aragonés Beltrán, se postula como criterio de resolución de la pieza separada el mantenimiento de la suspensión automática prevista por el legislador para la vía administrativa. En el mismo sentido, el auto de 15 de septiembre de 2005 propugna la no ejecutividad de las sanciones en materia tributaria mientras no sean firmes, es decir, *mientras no se incoe el oportuno recurso contencioso-administrativo y no se dicte la pertinente resolución judicial..., de manera que la suspensión automática de la sanción administrativa se prolonga durante la sustanciación del proceso en sede judicial, y ello sin necesidad de caución*.

Y tal solución la funda, sustancialmente, sobre la base de los siguientes razonamientos:

- a. Ha de recordarse que la potestad sancionadora tributaria se regula en la vigente LGT por primera vez como adecuadamente separada y autónoma de la potestad tributaria en general, dejando de una vez por todas de formar parte de la deuda tributaria las sanciones de tal tipo. Como ya destacara el Informe sobre el borrador del Anteproyecto de la nueva LGT, se clarifica, desde la propia estructura de la Ley, la distinción sustancial entre las normas reguladoras del instituto del tributo y las que presentan la naturaleza de *ius puniendi*, lo que supone la asunción definitiva de la diversidad esencial entre las potestades para la aplicación de los tributos y la sancionadora,

de los principios que informan el ejercicio de unas y otra, así como del régimen de los ingresos tributarios y las sanciones.

- b. Y ha de destacarse también que, en materia tributaria, el principio general, según la jurisprudencia, es mantener en vía jurisdiccional el mismo criterio que el legislador adopta en la vía administrativa y económico-administrativa, pues hay que entender que el propio legislador recoge la adecuada ponderación de los intereses en juego, que ha de mantenerse, en principio, en vía contencioso-administrativa. Por tanto, si el legislador ha entendido que es procedente la suspensión sin garantía de las sanciones tributarias en vía administrativa, tal criterio es el que ha de mantenerse, como principio general, en vía jurisdiccional.

5. La evolución de la jurisprudencia del Tribunal Supremo

Las sentencias de 5 de octubre de 2004 y de 7 de marzo de 2005 glosadas hasta ahora como expresivas de un giro copernicano, no constituyen dos supuestos aislados y excepcionales entre los pronunciamientos del Tribunal Supremo en esta materia, sino que, por el contrario, han sido sucedidas por otras en idéntico sentido.

Así, en la sentencia de 27 de marzo de 2008, sobre la base de los argumentos vertidos en la citada sentencia de 7 de marzo de 2005, se concluye *que la suspensión automática establecida en el art. 35 de la Ley 1/1998, se circunscribe únicamente al ámbito administrativo y económico administrativo, por lo que la cuestión debía resolverse de acuerdo con las disposiciones sobre medidas cautelares de la Ley Jurisdiccional, negando que concurriese el presupuesto exigido en el art. 130, por no haber explicado la recurrente el tipo de perjuicio que le podía ocasionar la ejecución, ni tampoco ofrecido aval o garantía por el importe de la sanción.*

Añade asimismo lo que sigue:

Por otra parte, como la recurrente no alega la infracción de los preceptos sobre medidas cautelares de la Ley Jurisdiccional no cabe cuestionar la interpretación que mantiene la Sala de instancia, debiendo rechazarse asimismo que su fundamentación suponga vulneración de los derechos constitucionales de tutela judicial efectiva y de presunción de inocencia.

En efecto, no cabe olvidar que la ejecutividad de los actos administrativos, según reiterada doctrina del Tribunal Constitucional, no atenta a la Constitución, en cuanto que es una manifestación del derecho de autotutela de la Administración Pública, ni al derecho a la tutela judicial efectiva. Interpretación que, en un primer momento, también aplicó el Tribunal al ámbito de la potestad sancionadora. Así la sentencia 66/1984, de 6 de Junio, señaló que “su propia legitimidad y la sujeción a un procedimiento contradictorio, abierto al juego de la prueba según las pertinentes reglas al respecto, excluye toda idea en confrontación con la presunción de inocencia” (Fundamento Segundo), agregando, más adelante que “estando abierto el control judicial, por la vía incidental con ocasión de la impugnación del acto, de modo que se garantice la valoración de los intereses comprometidos por la ejecutividad, o por la suspensión, intereses que son junto a los de las partes en eventual litigio, los intereses generales, y a la técnica preventiva que es propio de lo pendiente de decisión judicial, el contenido esencial del derecho a la tutela judicial no padece” (Fundamento

Tercero). Asimismo para la sentencia 78/1996, de 20 de Mayo, el derecho a la tutela se satisface “facilitando que la ejecutividad pueda ser sometida a la decisión de un Tribunal y que éste, con la información y contradicción que resulte menester, resuelva sobre la suspensión”.

Sin embargo, hay que advertir que frente a la decisión adoptada se formuló voto particular por parte del magistrado Manuel Vicente Garzón Herrero, cuyos acertados razonamientos se transcriben a continuación:

Dos precisiones son necesarias. La primera de ellas, es la de que la doctrina contenida en la sentencia del Pleno citada se limita a afirmar que la suspensión de las sanciones tributarias no se produce por el mero hecho de interponer el Recurso Contencioso-Administrativo contra la sanción impugnada, sino que es necesario que sea acordada por el órgano jurisdiccional en la pieza correspondiente del Recurso Contencioso-Administrativo interpuesto. En su día hice constar mi discrepancia con esta tesis, discrepancia que todavía mantengo, cuya solución final espero que algún día la dicte el Tribunal Constitucional. La segunda precisión es la de que la doctrina judicial invocada dejaba libre al órgano judicial para la resolución de la petición cautelar, que debía ajustarse para su solución a lo dispuesto en los artículos 129 y siguientes de la Ley Jurisdiccional.

Como era de temer, y con un fundamento inexistente pues la sentencia del Pleno no justifica lo que ahora se dice, la sentencia de la que discrepo da un paso más y afirma que la suspensión sólo procederá cuando la recurrente explique “el tipo de perjuicio que le puede ocasionar la ejecución”. (Parece inaudito que el sancionado tenga que explicar los perjuicios que la ejecución de la sanción le produce).

La posición mayoritaria hace prevalecer la naturaleza ejecutiva del acto administrativo impugnado por encima de todo. Mi posición, por el contrario, subraya el carácter sancionador del acto impugnado sobre cualquier otra consideración. Lo importante en una “sanción pecuniaria” no es el que sea pecuniaria que es un adjetivo, sino su naturaleza sancionadora, que es el sustantivo.

Siendo esto así, quien tiene que explicar que concurren circunstancias excepcionales que justifican la ejecución de la sanción no es el sancionado sino la Administración que pretende la ejecución anticipada -o aseguramiento- de la sanción. La ejecución anticipada de la sanción es un patente y evidente mal para el sancionado, cuya ejecución produce un indudable perjuicio al administrado que este tiene derecho a que no se produzca hasta que la sanción sea firme. Sólo cuando concurren razones debidamente acreditadas procedería la ejecución anticipada de la sanción.

La frase *hasta que sean firmes en vía administrativa* ha de interpretarse en el sentido de hasta que hayan causado estado en dicha vía, y no quepa ya otro recurso administrativo o económico-administrativo, o bien, como máximo hasta que se adopte en la vía contenciosa, la pertinente resolución sobre la suspensión solicitada en la oportuna pieza separada

Como antes decía lo que late en las resoluciones impugnadas y en la sentencia mayoritaria es una visión pecuniaria de la sanción. Esa visión es correcta cuando se trata de deudas tributarias. Pero en mi opinión es absolutamente inapropiada cuando de sanciones se trata, pues la distinta naturaleza jurídica del hecho enjuiciado, deuda tributaria, en un caso, y sanción, en otro, hacen incorrecta la automática traslación de los parámetros que posibilitan la suspensión de las deudas tributarias, a aquellos otros en que la suspensión pretendida es de sanciones. Es evidente, que la sanción ha de ser enjuiciada desde el prisma de los principios penales sustantivos y procesales (presunción de inocencia y adopción de medidas cautelares que garanticen el cumplimiento de la sanción que, en su día, se imponga).

Por eso discrepo de la sentencia mayoritaria, pues la concesión de la petición cautelar de suspensión se supedita a los criterios generales de suspensión de la deuda tributaria, olvidando la naturaleza sancionadora del acto impugnado, pese a su contenido pecuniario, lo que habría obligado, en virtud de la presunción de inocencia y del hecho de no haber demostrado que concurren circunstancias que hacen necesaria la ejecución de la sanción -o su aseguramiento- a acceder a la suspensión solicitada.

En la más reciente sentencia de 26 de marzo de 2009, aunque referida a una liquidación administrativa, también se funda el fallo en la doctrina sentada en la sentencia de 7 de marzo de 2005. Señala el Tribunal que:

No ha tenido oportunidad de pronunciarse esta Sección, en cuanto al régimen de la suspensión, respecto a las liquidaciones, después de la nueva Ley de lo Contencioso-Administrativo, en cuanto no ofrece ninguna referencia singularizada para la materia tributaria, guardando también silencio la nueva Ley General Tributaria, sin duda, por su alcance. En cambio, el Pleno, en la sentencia de 7 de Marzo de 2005, sí tuvo la oportunidad de clarificar el régimen de la suspensión cautelar en sede jurisdiccional de los actos sancionadores en materia tributaria, llegando, por mayoría, a mantener que no existían razones técnico jurídicas después de la Ley General Tributaria, ante lo que disponía el art. 233.1 y 8 de la Ley General Tributaria 58/2003, para poder mantener el criterio de que la suspensión de la ejecución de la sanción tributaria sin necesidad de garantía acordada en la vía administrativa o económico-administrativa prolongaba, sin más, su efectividad en la vía económico-administrativa hasta la finalización de la misma, sino hasta que el órgano judicial adopte, en el ejercicio de su propia potestad cautelar, la decisión que corresponda en relación con la suspensión solicitada, sin que pueda determinar e influir directamente en la decisión que, conforme a los criterios establecidos en la Ley Jurisdiccional tanto de 1956 como en la 29/1998, adopte, dentro de su competencia, el Tribunal Jurisdiccional.

A la luz de cuanto antecede se constata que el tema de la suspensión de las sanciones tributarias es una cuestión aún no resuelta, caracterizada actualmente por un preocupante retroceso en los pronunciamientos del Tribunal Supremo que, hasta el año 2005 había venido entendiendo de forma pacífica en reiteradas ocasiones que la firmeza en vía administrativa no se adquiere en tanto no se haya incoado el oportuno recurso contencioso-administrativo y no se dicte la pertinente resolución jurisdiccional, no siendo posible hasta este momento ejecutar la sanción tributaria, que queda suspendida sin aportar garantía alguna. Concretamente sostuvieron este criterio, las sentencias, 18 de septiembre de 2001, 19 de diciembre de 2001, 4 de febrero de 2002, 12 de junio de 2002, 16 de octubre de 2002, 3 de diciembre de 2002, 29 de enero de 2003, 8 de abril de 2003, 21 de julio de 2003 y 5 de febrero de 2004.

En particular, las sentencias de 4 de febrero de 2002, 8 de abril de 2003 y 21 de julio de 2003, con relación al artículo 35 de la Ley 17/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías del Contribuyente, señalaron:

Por tanto, la vigencia del principio a que responde hoy el mencionado artículo 35 cabe sostenerla desde la configuración y perspectiva constitucional del Derecho Administrativo sancionador, con la puntualización, a mayor abundamiento, de que, aplicable tal precepto, no es necesario, como ya se ha apuntado, hablar de “suspensión” propiamente dicha, porque hasta la resolución del oportuno recurso jurisdiccional, en el supuesto de que fuera desestimado, no podría decirse que la sanción había quedado firme en vía administrativa.

El tema de la suspensión de las sanciones tributarias es una cuestión aún no resuelta, caracterizada actualmente por un preocupante retroceso en los pronunciamientos del Tribunal

En fin, ya en la sentencia de 12 de junio de 2000 se había reconocido impecablemente:

La Sala, empero, no puede compartir este criterio y no ya porque, en la actualidad y a tenor de lo establecido en el art. 35 de la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, la ejecución de las sanciones tributarias quedará autónómicamente suspendida, sin necesidad de aportar garantía, por la presentación en tiempo y forma del recurso o reclamación administrativa que contra aquellas proceda y sin que puedan ejecutarse hasta que sean firmes en vía administrativa” (en realidad, si fuera aplicable este precepto al caso de autos, no sería necesario hablar de suspensión, porque hasta la resolución de este recurso de casación, en el supuesto de que fuera desestimado, no podría decirse que la sanción había quedado firme en vía administrativa), sino porque la vigencia del principio a que responde hoy este precepto cabe sostenerla desde la configuración constitucional del Derecho Administrativo sancionador... En este punto, además, precisamente por la diferente naturaleza de la sanción en relación con el resto de los componentes de la deuda tributaria, hubiera sido aplicable, con fundamento en el ap. 1 de la Disposición Adicional Quinta de la Ley 30/1992, el art. 138.3 de esta última norma, según el cual, la resolución sancionadora “será ejecutiva cuando ponga fin a la vía administrativa”. Lógicamente, cuando fue denegada la suspensión no había sido ultimada la vía económico-administrativa y, por ende, no podía decirse con propiedad que se habían ultimado las “vías previas” a la Jurisdiccional que es a lo que, en definitiva, el precepto antes transcrito se refería. Así, pues, de acuerdo con la interpretación más favorable a la efectividad del principio de no ejecutividad de los actos sancionadores, cualquiera que fuese su naturaleza, hasta tanto hubieren ganado firmeza en vía administrativa, interpretación avalada por el régimen actualmente vigente en la materia (el del art. 35, mencionado, de la Ley 1/1998, de 28 de Diciembre) y por la más reciente doctrina de esta Sala vgr. sentencias de 29 de Octubre de 1999 y de 6 de Marzo de 2000, ha de concluirse, como con toda corrección hizo la sentencia impugnada, la improcedencia de exigir un aval para suspender la sanción que, al tiempo en que se producía esa exigencia, no podía ser ejecutada.

Llegados hasta este punto, el impulso garantista de las sentencias del Tribunal Supremo durante una larga maduración doctrinal que abarca, como hemos visto, veinticinco años, ha hallado un freno no menospreciable en la jurisprudencia del último quinquenio. No obstante no puede darse la cuestión como resuelta sobre la base de los argumentos doctrinales expuestos, la existencia de una minoría discrepante en el Tribunal Supremo y la expectativa razonable de un golpe de timón por el Tribunal Constitucional.

6. El problema de la exigencia de intereses sobre las sanciones¹²

A la hora de tratar el tema de los intereses sobre sanciones, ha de volverse a recordar que la sanción tributaria es la penalidad impuesta como consecuencia de la comisión de una infracción tributaria. Las sanciones tributarias, tanto por su estructura y finalidad, como por la forma de su aplicación, constituyen medidas asimilables a las penas, aun cuando sean pronunciadas por una autoridad administrativa y, por tanto, no jurisdiccional. Las sanciones, como las penas, tienen una doble finalidad: preventiva (evitar las conductas contrarias a la Ley) y *aflictiva o remunerativa* (castigar la contravención del ordenamiento en proporción al daño causado). Las sanciones tributarias pueden consistir en multas o en privación de derechos, ya que el artículo 25.3 de la Constitución prohíbe a la Administración civil imponer sanciones, que, directa o indirectamente, impliquen privación de libertad.

A la luz de las afirmaciones anteriores, resulta forzoso aceptar que la deuda tributaria, en sentido estricto, es un concepto radicalmente distinto de la sanción tributaria. La deuda tributaria deriva de la aplicación al caso concreto de un determinado gravamen que incide sobre la capacidad contributiva del sujeto pasivo. La deuda tributaria es un fenómeno ordinario imbricado con el efectivo cumplimiento del deber de contribuir que es el eje esencial del funcionamiento de un Estado social y democrático de Derecho. Por contra, la sanción no tiene nada de fenómeno ordinario, la sanción es algo excepcional, que responde a la previa existencia de una patología. La sanción es la reacción de ordenamiento ante la comisión de un ilícito. Así, ya la sentencia del Tribunal Supremo de 18 de septiembre de 2001 afirmaba con rotundidad: *aunque la sanción forma parte de la deuda tributaria, de conformidad con lo establecido en el artículo 58 de la Ley General vigente en la materia, no cumple, desde luego, la misma función que el resto de los elementos que la integran.*

La aplicación del tributo al caso concreto se realiza en virtud de los principios constitucionales del Derecho tributario, entre los cuales resulta primordial el de capacidad contributiva. En el efectivo desarrollo del sistema tributario adquiere singular relevancia el deber de colaboración de todos los ciudadanos con la Hacienda Pública. El ciudadano asume la plenitud de tal cuando se hace contribuyente. Por contra, la sanción se ha de aplicar conforme a los principios del Derecho sancionador, entre los que cobran relevancia especial el principio de presunción de inocencia y el derecho a guardar silencio, es decir a no declarar contra uno mismo, el derecho a no colaborar en la propia incriminación. El tributo y la sanción, aunque se cuantifiquen ambos ordinariamente en unidades monetarias y a pesar de su confusoria mención en el artículo 58 de la Ley General Tributaria de 1963, felizmente superada, son conceptos totalmente distintos. El tributo articula la contribución del ciudadano al bienestar público, tiene una dimensión

12 Estudié por vez primera el tema de este epígrafe en el marco de la labor investigadora del Seminario de Derecho Tributario de la Escuela de Empresariales de la Universidad de Barcelona, al presentar una comunicación el 25 de enero de 1997 titulada, expresivamente, *"improcedencia en los aplazamientos de los intereses de demora sobre la parte de deuda tributaria formada por las sanciones"*. Remité una segunda versión a la Universidad de Oviedo para el Libro-homenaje a un compañero fallecido que, lamentablemente, no llegó a publicarse. Un tercer texto revisado apareció en la colección de *Temas Tributarios de Actualidad* de la Asociación Española de Asesores Fiscales, con la referencia 39/00, en julio de 2000. Por último, la sentencia del Tribunal Supremo de 8 de septiembre de 2001 vino a confirmar plenamente la tesis sostenida, lo que me permitió reanalizar la cuestión a la luz de la doctrina establecida por el Alto Tribunal, en la misma colección de *Temas Tributarios de Actualidad*, referencia 15/2002. No puede dejar de hacerse referencia, en fin, a la coincidente tesis de Ernesto ESEVERRI [*"Sanciones tributarias e intereses de demora"*, en *Crónica Tributaria*, 1998, nº 87, pág. 29].

esencialmente positiva. La sanción representa la aflicción que se infringe a un ciudadano que ha incumplido sus deberes como tal. Estas ideas han sido recogidas con acierto por la recién citada sentencia de nuestro Alto Tribunal al señalar que *cuando el infractor tributario satisface una sanción, no está contribuyendo al sostenimiento de los gastos públicos como es propio de cualquier figura tributaria –art. 31.1 de la Constitución. Está, simplemente, asumiendo la consecuencia inmediata que la Ley prevé para quien incurre en alguna de las acciones y omisiones antijurídicas que definen como infracción la Ley General Tributaria y las leyes reguladoras de los distintos tributos –arts. 77 y ss. de la LGT.*

Las sanciones tributarias, tanto por su estructura y finalidad, como por la forma de su aplicación, constituyen medidas asimilables a las penas, aun cuando sean pronunciadas por una autoridad administrativa y, por tanto, no jurisdiccional

El tributo se debe en un tiempo y en un espacio determinado. Uno de los elementos esenciales en la configuración de la obligación tributaria es el tiempo y de este aspecto temporal sobresalen el devengo como momento del nacimiento de la obligación tributaria y la exigibilidad como momento en que el tributo debe ser pagado. El tributo se debe desde que nace la obligación y desde el momento en que la obligación es exigible existe un crédito a favor del Tesoro que éste tiene derecho a hacer efectivo. Cualquier retraso en el cumplimiento de la obligación produce en la Hacienda Pública un daño, no disponer de aquellas cantidades monetarias a las que tiene derecho, daño por el que deberá ser indemnizada. La indemnización del daño que se produce al Tesoro por no disponer de ciertas cantidades, por un motivo u otro, se denomina interés de demora.

El interés de demora resulta exigible en la mayor parte de supuestos de cumplimiento extemporáneo de la obligación, salvo que se vea sustituido por un recargo, y también en los supuestos en los que el obligado al pago solicita un aplazamiento o fraccionamiento del mismo o bien cuando obtiene una suspensión. A pesar de que en la sentencia de 26 de abril de 1990 el Tribunal Constitucional incorpora al interés de demora un cierto matiz disuasorio, lo cierto es que el interés de demora tiene un componente esencialmente indemnizatorio. Hay una correlación directa entre el retraso en el pago de la obligación tributaria y el interés de demora que se exige. La razón por la que se asocia a un cumplimiento tardío de la obligación tributaria, haya mediado o no aplazamiento o suspensión, la exigencia de un interés de demora es porque en la determinación de la obligación tributaria el tiempo es un elemento esencial. Así, por ejemplo, no es lo mismo pagar el impuesto correspondiente al ejercicio 2000 o el impuesto correspondiente al ejercicio 2002, o incluso resulta distinta la exigencia de ingresar las retenciones cada trimestre, en la mayoría de las empresas, de la exigencia de ingresarlas cada mes en las grandes empresas.

En el Derecho sancionador, el origen o la causa de la cantidad a pagar cuando se trata de una multa pecuniaria no se halla en una obligación tributaria que ha de ser cumplida en un momento determinado, sino en el incumplimiento de una obligación o de un deber tributario. La sanción no responde a la existencia de una obligación tributaria. La sanción no es ni siquiera un concepto tributario, sino un concepto sancionador. En este sentido, la ya glosada sentencia del TSJ de Cataluña de 26 de febrero

El cumplimiento de la sanción no puede agravar la situación del sujeto infractor más allá de lo que la propia autoridad juzgadora determine

de 1996 y, desde luego, la configuración de las sanciones tras la Ley 1/1998 de 26 de febrero, de Derechos y Garantías del Contribuyente y, por supuesto, en la vigente Ley General Tributaria. En la existencia de la sanción el tiempo no es en sí mismo un elemento esencial, la sanción no se debe en un momento determinado en el sentido de que sólo pueda deberse en ese momento concreto, sino que la sanción es un elemento autónomo que se impone conforme al criterio establecido en la Ley. La sanción pretende reaccionar ante el incumplimiento de

una norma en proporción a la gravedad del ilícito cometido. Resulta inaceptable el actual automatismo en la determinación del tiempo en el que la sanción debe ser cumplida derivado de la asimilación de las sanciones al concepto genérico de deuda tributaria que hace aplicable los preceptos del Reglamento General de Recaudación a las sanciones “liquidadas” o mejor dicho “impuestas” por la Administración.

Un ejemplo puede aclarar lo que estoy diciendo: el pago de una sanción de diez mil euros tiene consecuencias muy distintas para el contribuyente que sólo dispone de esa suma o incluso de menos que para aquel contribuyente que dispone de sumas importantes o incluso la sanción tiene efectos distintos para el contribuyente que disfruta de una gran liquidez en relación a aquel otro cuyos bienes son raíces y más difícilmente transformables en dinero.

El Derecho sancionador no debería mostrarse insensible a estas realidades porque el Derecho sancionador pretende unos fines que no son recaudatorios en cuanto que no son tributarios. Los fines de la sanción son los típicos de las penas en el Derecho sancionador y por tanto fines preventivos y aflictivos pero en ningún caso recaudatorios.

En los actos de imposición de sanciones, los cuales han de ser la conclusión de un estricto procedimiento distinto al procedimiento de liquidación tributaria, debería además tomarse en consideración el momento temporal en que la sanción ha de ser satisfecha así como en su caso las alícuotas de la misma que puedan pagarse en momentos temporales distintos. Resulta lastimoso que en la nueva LGT se perdiera la ocasión de plasmar, en la regulación positiva, la previsión que en ciertos casos de cumplimiento tardío fraccionado de las sanciones pudiera llevar aparejado un interés de demora, como componente del cumplimiento de las sanciones, como una forma en la que se instrumenta su cumplimiento y no como una indemnización al Tesoro por el retraso en el cumplimiento de la obligación, porque en este caso no hay obligación alguna que se incumpla.

Mientras ello no ocurra así el ciudadano a quien se ha impuesto una sanción, que acepte y renuncie por ello a recurrirla, pero que no pueda hacer frente temporalmente a la misma, habrá de recurrir al procedimiento ordinario de aplazamiento y fraccionamiento de pago de las deudas tributarias. Pero no porque la sanción sea una deuda tributaria sino porque el Reglamento General de Recaudación es aplicable al conjunto de deudas de los ciudadanos con la Hacienda Pública.

Pero ¿las normas que prevén la aplicación de intereses de demora sobre las deudas aplazadas o suspendidas resultan inmediatamente trasladables a las sanciones? La respuesta ha de ser negativa y

la respuesta ha de ser negativa porque en el retraso en el cumplimiento de la sanción no se produce daño alguno al Tesoro en cuanto que éste no tiene derecho a la percepción de las sanciones en un momento determinado, como ocurriría o como ocurre con las obligaciones tributarias que nacen por esencia en un tiempo concreto en el que han de ser cumplidas. La sanción es un concepto intemporal en donde lo importante es que sea ingresada al Tesoro por el sujeto infractor condenado, a los efectos de reducir su patrimonio en la cuantía determinada, sin que resulte, en principio, intrínsecamente definitorio del concepto de sanción el momento en el que se pague.

Los fines de la sanción
son los típicos de las
penas en el Derecho
sancionador y por tanto
fines preventivos y
aflictivos pero en ningún
caso recaudatorios

Obviamente, la sanción ha de ser pagada y ha de ser pagada en el tiempo más breve posible si no se quiere pervertir la naturaleza del sistema sancionador. Pero el cumplimiento de la sanción no puede agravar la situación del sujeto infractor más allá de lo que la propia autoridad juzgadora determine. Por este motivo al no constituir el retraso en el pago de la sanción un daño a la Hacienda Pública no corresponde aparejar a ese retraso la indemnización en que consiste el interés de demora. Como ha señalado el Tribunal Supremo en la sentencia comentada: [el interés de demora] *no constituye una verdadera compensación o indemnización de algo, de lo que a la Administración no le era posible disponer.*

Pensemos también en que la sanción es un concepto meramente provisional en cuanto no sea confirmada por un acto administrativo firme. Mientras se sustancia una *litis* relativa a una sanción no sólo el principio de presunción de inocencia debe implicar la automática “suspensión” de la eficacia del acto administrativo recurrido, como prevé la Ley, aunque en realidad se trata de un supuesto de falta de firmeza, sino que además no deben computarse intereses de demora. Este era uno de los aspectos más sangrantes de la que pretendía ser una nueva regulación sancionadora tributaria, nacida de la reforma de 1998: el RD 1930/1998 de 11 de septiembre, al regular el procedimiento que debe seguirse en la suspensión de la ejecución de las sanciones, establece que ésta devengará intereses de demora, procediéndose al cobro de los mismos una vez que la sanción impuesta adquiera firmeza en vía administrativa. El desarrollo reglamentario de la Ley 1/1998 de 26 de febrero no pareció entender los mandatos impuestos por el Constituyente ni la filosofía de la Ley de Derechos y Garantías del Contribuyente. Es como si de forma sutil hubiera querido mandar el siguiente mensaje: “*la presunción de inocencia rige en el orden sancionador, salvo en el orden sancionador tributario*”, convirtiendo al contribuyente presunto infractor de una norma tributaria, según la Constitución, que pretende la revisión de la resolución sancionadora, en un paria frente al resto de los ciudadanos. No obstante, la sentencia del Tribunal Supremo de 18 de septiembre de 2001, de constante referencia, cuyo ponente fue Jaime Rouanet Moscardó, puso fin a este estado de cosas al señalar que *si la suspensión de la deuda tributaria pudo, o debió, haberse acordado, automáticamente, en la parte referente a la sanción tributaria, sin la prestación de ninguna caución, es obvio que el importe de la sanción no podía ser ejecutado por la Administración durante el comentado plazo de inexigibilidad y que, en consecuencia, no es dable permitir, ahora, que la Administración pretenda exigir el interés de demora suspensivo respecto a una cantidad, aquélla a la que asciende la sanción, que no era susceptible de ser reclamada o ejecutada hasta alcanzar firmeza en la vía administrativa.*

No se exigirán intereses de demora por el tiempo que transcurra hasta la finalización del plazo de pago en período voluntario abierto por la notificación de la resolución que ponga fin a la vía administrativa

El Tribunal Económico-Administrativo Central pareció mostrarse contrariado por la sentencia recién transcrita del Tribunal Supremo y, como comenta Julio Banacloche, se manifestó reiteradamente contrario a la recepción de su doctrina: así, negó la aplicación de la sentencia por ser sólo una y no dos (resolución del 10 de abril de 2002) o por ser desestimatoria y no poder por ello sentar doctrina (resolución de 26 de febrero de 2004)¹³.

La inexigibilidad de intereses sobre las sanciones, sin embargo, es un criterio sólidamente fundamentado que, como tal,

hallamos en otros ordenamientos, incluso de forma radical y absoluta. Así, por ejemplo, el artículo 634 del Estatuto tributario de Colombia contempla *el deber de liquidar y pagar* intereses moratorios sólo en el supuesto de *no cancelarse oportunamente los impuestos, anticipos y retenciones*, sin que ni ésta ni ninguna otra norma prevea el devengo de intereses en materia de sanciones.

La doctrina emanada del Tribunal Supremo y glosada hasta aquí ha sido recibida por la vigente Ley General Tributaria en sus artículos 26.2 c) y 212.3, en méritos de los cuales *no se exigirán intereses de demora por el tiempo que transcurra hasta la finalización del plazo de pago en período voluntario abierto por la notificación de la resolución que ponga fin a la vía administrativa*.

No empecé esta conclusión que el artículo 26 se refiera al interés de demora como *una prestación accesorio* que se exigirá a *los obligados tributarios y a los sujetos infractores como consecuencia de la realización del pago fuera de plazo*, tanto en los supuestos de *deuda tributaria* como de *sanción*, por cuanto la tesis que se sostiene distingue

- el simple impago de la sanción, que conduce a la exigencia de *intereses moratorios*, a pesar de que hubiera podido la norma arbitrar una solución distinta, como en el ordenamiento colombiano.
- el aplazamiento o fraccionamiento de pago, que comporta el devengo del interés de demora para cualquier deuda, incluidas las sanciones, aunque éstas deberían excluirse, sin que ahora convenga detenerse más en este aspecto de la cuestión.
- la discrepancia ante los órganos de revisión sobre la sanción impuesta que produce, literalmente, la *suspensión* de la misma –aunque propiamente se trate de ineficacia (en este sentido, la sentencia del Tribunal Supremo de 23 de octubre de 2002)¹⁴– y a la que la Ley asocia la *no exigencia de intereses suspensivos*.

13 Cfr. Julio BANACLOCHE PÉREZ-ROLDÁN: *Guía práctica de sanciones tributarias*, La Ley, Las Rozas (Madrid), 2005, pág. 157.

14 En contra, Ernesto MESTRE GARCÍA y Carlos-Javier Cervantes SÁNCHEZ RODRIGO: *Infracciones y sanciones*, Ciss, Madrid, 2005, pág. 307.

La praxis administrativa reciente ha aceptado, como no podía ser de otra manera, la inexigibilidad de intereses suspensivos mientras se mantenga la llamada suspensión automática, pero ha empezado a liquidar intereses por el lapso de tiempo en que la cuestión haya permanecido pendiente de sentencia ante la Jurisdicción. Nada, salvo una lectura burdamente literal de la LGT, justifica este criterio, dado que el conjunto de argumentos expuestos hasta aquí no distingue entre el período administrativo y el judicial, en razón a que la sanción no lleva aparejado un momento de exigibilidad como sí ocurre con la deuda tributaria¹⁵.

7. Conclusiones

La inexecutividad de las sanciones hasta el pronunciamiento judicial y la inexigibilidad de intereses sobre las sanciones constituyen dos criterios sólidamente enraizados en nuestro ordenamiento, a pesar de algunas vacilaciones de la Ley –como la nacida de configurar una supuesta *suspensión automática* o la incertidumbre sobre el concepto *fin de la vía administrativa*- y de la jurisprudencia más reciente del Tribunal Supremo que ha venido a rectificar su posicionamiento anterior.

En cualquier caso, ha de entenderse que los Tribunales de Justicia, a petición del recurrente, han de tratar la suspensión en la oportuna *pieza separada*, en la que no resulta aconsejable invocar sólo principios de general aplicación, sino describir los perjuicios –de otro lado, obvios- del cumplimiento *anticipado* de un castigo que todavía no ha sido infligido por quien tiene potestad exclusiva para ello. Los Tribunales de Justicia al resolver la pieza separada no pueden olvidar el régimen de suspensión automática aplicado hasta ese momento a la sanción en vía administrativa, por lo que deberían, ordinariamente, conceder la suspensión sin necesidad de garantía. Ello no empece la facultad de exigir una caución como medida cautelar cuando existan motivos suficientes para temer un incumplimiento de la penalidad que, eventualmente, se imponga al final del proceso al existir algún peligro constatable. La *continuidad del criterio* que defiende inteligentemente el TSJ de Cataluña debería ser la regla general.

La Hacienda Pública no puede ni debe exigir intereses suspensivos sobre las sanciones que haya confirmado la jurisdicción, porque sólo le compete *ejecutar* la sentencia recaída en cada caso en sus estrictos términos. Sólo la previsión en la sentencia de la aplicación de intereses, resuelta y motivada por el órgano judicial, podría, en su caso, incorporar intereses suspensivos a la sanción, pero ésta es una materia que deberá dilucidarse caso por caso en el proceso.

Ambas cuestiones, la inexecutividad de las sanciones y el devengo de intereses, han de considerarse todavía como abiertas a pronunciamientos futuros del Tribunal Supremo y del Tribunal Constitucional

¹⁵ A favor: Susana ANÍBARRO PÉREZ y Begoña SESMA SÁNCHEZ: *Infracciones y sanciones tributarias*, Lex Nova, Valladolid, 2005, pág. 276.

La ejecución de las resoluciones de los Tribunales Económico-Administrativos

José Ignacio Ruiz Toledano

Inspector de Tributos

Resumen

Este trabajo tiene por objeto analizar cuestiones controvertidas que plantea la ejecución de las resoluciones de los Tribunales Económico-Administrativos, teniendo en cuenta lo dispuesto en los artículos 66, 68 y 69 del Reglamento General de Revisión (Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo) y las resoluciones más significativas del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC).

Palabras clave

Ejecución, Resoluciones Económico-Administrativas, Tribunales Económico-Administrativos.

Abstract

This text intends to analyze controversial issues arising out of the enforcement of the Administrative Courts for Tax and Economic Appeals decisions, taking in account the provisions set forth in sections 66, 68 y 69 of the General Regulation on Tax Review (Royal Decree 520/2005 date May 13) and the most significant Central Economic-Administrative Court (TEAC) Decisions.

Keywords

Enforcement, Economic-Administrative Decisions, Administrative Courts for Tax and Economic Appeals

La 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), no contiene ningún precepto referido a la ejecución de las resoluciones económico-administrativas, como tampoco a la ejecución, en general, de las resoluciones administrativas (que incluiría también las resoluciones que resuelven los recursos de reposición y los procedimientos especiales de revisión), ni a la ejecución de las sentencias y demás resoluciones judiciales. Ahora bien, existen preceptos que resultan aplicables cuando se produce la ejecución, por ejemplo el artículo 26 referido a los intereses de demora o el artículo 32 respecto a la devolución de ingresos indebidos, aunque no exista ninguno dedicado de forma expresa. Sin embargo, desde hace tiempo los problemas de ejecución resultan frecuentes en la práctica y cada vez cobran mayor importancia, por lo que cabe advertir que hubiera sido deseable que las líneas básicas se encontraran establecidas en la LGT. Esta ausencia contrasta con el extenso desarrollo en el Reglamento General de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de Revisión en Vía Administrativa (RGRVA), aprobado por el artículo único del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. En efecto, se dedica el Título V a la “Ejecución de resoluciones”, si bien sólo el Capítulo I que comprende los artículos 66 a 71 se refiere realmente a la misma (con idéntica denominación de “Ejecución de las resoluciones”). El capítulo II (“Reembolso de los costes de las garantías”) al que se dedican los artículos 72 a 79 desarrolla el artículo 33 de la LGT, que se encuadra legalmente entre las obligaciones de la Administración tributaria, si bien surge cuando un previo acto administrativo, cuya ejecución hubiera sido suspendida con garantías, resulte improcedente como consecuencia de una previa resolución administrativa o sentencia judicial que haya que ejecutar.

La razón que probablemente explica la falta de regulación legal es que durante los trabajos preparatorios de la LGT se dedicó escasa atención a la ejecución. Por ejemplo, el Informe para la Reforma de la Ley General Tributaria (julio 2001) sólo hizo una breve mención a los problemas de ejecución de las resoluciones en relación con las actuaciones tributarias suscitadas entre particulares. Quizás influyó que previamente sólo existiese desarrollo reglamentario en el ámbito de las resoluciones económico-administrativas, a las que se dedicaban los artículos 110 a 112 del Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas (RPREA), aprobado por el artículo único del Real Decreto 391/1996, de 1 de marzo. Por el contrario, durante los trabajos que culminaron con el actual RGRVA se cobró conciencia de la importancia de la ejecución y, dada la falta de regulación legal, se realizó una detallada regulación reglamentaria. En el citado capítulo I del Título V, que se divide en tres secciones. La primera regula las “Normas generales para la ejecución de las resoluciones administrativas” diferenciando entre la “Ejecución de las resoluciones administrativas” (artículo 66) y la “Reducción proporcional de garantías aportadas para la suspensión” (artículo 67). La segunda sección se refiere a las “Normas especiales para la ejecución de las resoluciones económico-administrativas” con dos preceptos dedicados al “Cumplimiento de la resolución” (artículo 68) y a la “Extensión de las resoluciones económico-administrativas” (artículo 69). Finalmente, la tercera sección contiene las “Normas especiales para la ejecución de resoluciones judiciales” y tiene también dos preceptos dedicados a la “Ejecución de las resoluciones judiciales” (artículo 70) y a la “Extensión de los efectos de las sentencias de la jurisdicción contencioso-administrativa” (artículo 71).

En todo caso, aunque hubiera sido deseable que la LGT tuviera algún precepto dedicado a la ejecución, es acertado que el RGRVA contenga una regulación expresa y más completa, que además no plantea ningún problema de legalidad, pues el Consejo de Estado en el dictamen (aprobado el 10 de marzo de 2005) al Proyecto de Reglamento se limitó a una sucinta exposición de la regulación prevista para la ejecución y sólo advirtió que no veía obstáculo alguno a la introducción, como proponía un Informe de la AEAT, de solicitar la aclaración de la resolución, lo que se reguló expresamente en el artículo 68.4 del RGRVA. Ahora bien, conviene adelantar que el RGRVA no contiene una regulación completa y sistemática, ni tampoco

resuelve todos los problemas que se suscitan en la práctica, aunque es preciso reconocer que supone un importante paso en la dirección correcta, dando respuesta a numerosas cuestiones que se venían planteando.

Como el objeto de este trabajo es solamente la ejecución de las resoluciones de los Tribunales Económico-Administrativos se van a comentar las normas especiales previstas en la antes mencionada sección 2ª del capítulo I del Título V del RGRVA, diferenciando el incidente de ejecución en vía económico-administrativa contra el acto de ejecución (artículo 68.1 a 3), la solicitud de aclaración de resoluciones económico-administrativas (artículo 68.4) y la solicitud de extensión de una resolución a actos o actuaciones posteriores idénticos (artículo 69). Sin embargo, previamente también se comentará brevemente la regulación general de ejecución de las resoluciones económico-administrativas, teniendo en cuenta lo dispuesto en el artículo 66 del RGRVA, pues aunque el mismo se aplica a todos los casos de ejecución de resoluciones administrativas y judiciales, lógicamente cobra mayor trascendencia desde el punto de vista práctico en el caso de las resoluciones económico-administrativas. En efecto, en los demás procedimientos de revisión administrativos la resolución que se ejecuta se dicta por un órgano superior al que dictó el acto (por ejemplo, nulidad de pleno derecho) o por el mismo órgano que lo dictó (por ejemplo, rectificación de errores o recurso de reposición), lo que debería reducir al mínimo los problemas prácticos. En la ejecución de resoluciones y sentencias judiciales, el órgano judicial tiene una verdadera potestad de ejecución, de acuerdo con lo dispuesto en la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (LJCA), a la que remite el artículo 70 de la LGT.

Dentro del comentario de los citados preceptos reglamentarios se dedicará una especial atención a la exposición de la doctrina administrativa procedente del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC), pues de acuerdo con el artículo 239.7 de la LGT la doctrina reiterada del mismo vincula a los Tribunales Económico-Administrativos y al resto de la Administración Tributaria. También se hará referencia, aunque sólo vincula a la AEAT y a los Tribunales Económico-Administrativos, a la Resolución de 21-12-2005 del Secretario de Estado de Hacienda y Presupuestos y Presidencia de la AEAT, por la que se dictan criterios de actuación en materia de suspensión de la ejecución de los actos impugnados mediante recursos y reclamaciones y de relación entre los Tribunales Económico-Administrativos y la AEAT (BOE 3-1-2006), así como Instrucción 2/2006 de la AEAT (recogida en NORMACEF fiscal), aunque esta última únicamente vincula a la AEAT.

1. Regulación general de la ejecución de las resoluciones económico-administrativas.

Como se ha expuesto, el artículo 66 del RGRVA contiene las normas generales para la ejecución de todo tipo de resoluciones, incluidas las resoluciones económico-administrativas. Esta normativa resulta aplicable a las resoluciones aprobadas y notificadas tras la entrada en vigor del RGRVA (TEAC 4-12-2007 RG 1646/2007).

El nuevo precepto merece un comentario positivo, ya que por primera vez se regula con carácter general la materia y, además, contiene algunas normas que solucionan determinados problemas. Sin embargo, adolece de algunos defectos y no tiene una sistemática clara. En todo caso, conviene recordar que al tratarse de una revisión por la Administración de sus propios actos sólo se plantea el cumplimiento de

la resolución, sin que exista una potestad de ejecución propiamente dicha atribuida a los Tribunales Económico-Administrativos. Por tanto, la competencia para la ejecución y no sólo la ejecución material corresponde lógicamente al órgano que dictó el acto que ha sido revisado, sin perjuicio de que el Tribunal que dictó la resolución deba comunicar la resolución y pueda vigilar su cumplimiento e, incluso, promover las medidas para promover la ejecución.

En la posterior exposición se va a diferenciar, sin ninguna pretensión teórica y sólo para facilitar el comentario, entre la regla general de ejecución de las resoluciones económico-administrativas, las normas generales de ejecución, normas especiales según el contenido de la resolución económico-administrativa anule el acto impugnado o lo confirme y la devolución de la garantía prestada.

1.1. Regla general de ejecución de las resoluciones económico-administrativas.

El párrafo primero del apartado 1 del artículo 66 del RGRAVA establece como regla la ejecución de los actos resolutorios de los procedimientos de revisión en sus propios términos, salvo que se haya acordado la previa suspensión de la ejecución del acto y la misma se mantenga. Por tanto, cualquier resolución económico-administrativa debe ejecutarse de forma inmediata, salvo que exista suspensión.

Para comprender mejor lo anterior es preciso tener en cuenta que una resolución económico-administrativa es un acto administrativo (por ello, el RGRAVA utiliza la expresión “actos resolutorios”) y cualquier acto administrativo es inmediatamente ejecutivo pues goza de una “presunción de legalidad”, lo que en base al denominado principio de autotutela declarativa, lo hace de cumplimiento necesario sin necesidad de obtener una sentencia declarativa previa. Lo que ocurre es que es un acto administrativo que revisa otro acto administrativo de aplicación de los tributos o de imposición de sanción que, a su vez, también ha sido inmediatamente ejecutivo (cuando existe un recurso de reposición resuelto realmente la resolución económico-administrativa revisa la resolución que resuelve el recurso de reposición que es la que revisa el acto administrativo inicial).

En este punto es cuando hay que tener en cuenta la existencia o no de suspensión, pues la ejecución del acto de aplicación de los tributos o de imposición de sanción puede suspenderse, de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 224 (acto recurrido en reposición) o 233 (acto impugnado en vía económico-administrativa) de la LGT. Además, el acto resolutorio del recurso de reposición también puede suspenderse, así como también el acto resolutorio de la reclamación económico-administrativa, pero la LGT está pensando básicamente en la suspensión del acto inicial de aplicación o imposición de sanción y, sobre todo, en los casos en que dicho acto tiene un contenido económico, por ejemplo el caso típico de una liquidación tributaria.

Por tanto, en la práctica cuando la ejecución del acto inicial no ha sido suspendida, haya existido o no recurso de reposición, la resolución de la reclamación económico-administrativa es ejecutiva de forma inmediata. Recuérdese que cuando se trata de sanciones tributarias la propia interposición de recurso o reclamación supone la suspensión automática sin garantía, es decir siempre se produce suspensión.

Por el contrario, cuando la ejecución del acto inicial ha sido suspendida, la ejecución de la resolución de la reclamación económico-administrativa depende de lo que ocurra con la suspensión. Cabe recordar que la

suspensión obtenida en el recurso reposición se mantiene en la vía económico-administrativa en los términos previstos en el RGRVA y, dentro de ésta, en todas sus instancias (artículo 233.7 LGT). Además, la suspensión en vía económico-administrativa se mantiene con ocasión del recurso contencioso-administrativo hasta que el órgano judicial adopte la decisión que corresponda en relación con la suspensión solicitada siempre que se cumplan determinados requisitos (artículo 233.8 LGT).

Conviene adelantar que el RGRVA no contiene una regulación completa y sistemática, ni tampoco resuelve todos los problemas que se suscitan en la práctica

El segundo párrafo del apartado 1 del artículo 66 del RGRVA añade que la interposición del recurso económico-administrativo de alzada ordinario no impedirá la ejecución de las resoluciones, salvo en los supuestos de suspensión. Para comprender esta norma hay que tener en cuenta que la ejecución de la resolución dictada en primera instancia por un Tribunal Económico-Administrativo Regional o Local tradicionalmente ha provocado discusión desde el punto de vista teórico, pues para algunos autores (posición que parecía mayoritaria) la interposición de la alzada suspendía la ejecución de la resolución dictada en primera instancia, mientras para otros autores (posición que se consideraba minoritaria) la resolución dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional o Local en primera instancia también gozaba de fuerza ejecutiva. Por ello, la mención expresa en la nueva regulación a que la interposición del recurso de alzada ordinario no impide la ejecución, salvo suspensión, puede entenderse que conlleva que la interposición del recurso de alzada no tiene efecto suspensivo. No parece que a ello se oponga lo dispuesto en el artículo 67.1 del RGRVA sobre la reducción proporcional de garantías, que señala que en los supuestos de estimación parcial del recurso o reclamación interpuesto cuya resolución no pueda ser ejecutada de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 1 del artículo anterior, por lo que parece que se refiere a los supuestos en que se haya producido la suspensión. En definitiva, aunque no puede descartarse que se mantenga la discusión existente, la supresión del anterior precepto reglamentario y la nueva regulación del RGRVA parecen dar argumentos a la posición minoritaria. En la práctica, si hay suspensión los efectos no serán demasiado significativos, teniendo en cuenta la nueva regulación de la reducción proporcional de las garantías aportadas para la suspensión (artículo 67 RGRVA) y del reembolso del coste de las garantías (artículos 72 a 79 RGRVA).

1.2. Normas generales de ejecución.

El apartado 2 del artículo 66 del RGRVA regula las normas generales de ejecución, que están pensando básicamente en el caso en que el órgano que dictó el acto objeto de revisión sea distinto al órgano que resuelve la revisión y, sobre todo, en la ejecución de las resoluciones económico-administrativas. El órgano competente es siempre el que dictó la liquidación o acto objeto de la reclamación, aunque el sujeto pasivo haya trasladado su domicilio fiscal (TEAC 28-2-2008 RG 7342/2003).

El RGRVA no regula la remisión de la resolución económico-administrativa por el Tribunal al órgano competente para ejecutar, a diferencia del artículo 110 del RPREA de 1996 que contenía una regulación específica para las resoluciones económico-administrativas. Sin embargo, no parece que se trate de un olvido, pues el artículo 61.1 del RGRVA regula de forma expresa la notificación (debería decir comunicación) a los órganos legitimados

para interponer los recursos de alzada ordinario y de alzada extraordinario para la unificación de criterio, así como el recurso extraordinario para unificación de doctrina. También se regula de forma expresa el plazo para resolver y notificar la reclamación económico-administrativa, que es de un año en el procedimiento general (artículo 240 LGT) y de 6 meses en el procedimiento abreviado (artículo 247 LGT), así como las consecuencias de su incumplimiento. Quizás lo lógico hubiera sido establecer que la resolución debiera comunicarse al órgano que dictó el acto para su ejecución al mismo tiempo que se notifica al interesado, sin perjuicio de que luego se comunicara a dicho órgano la fecha de notificación al mencionado interesado, lo que resulta posible mediante la utilización de las nuevas tecnologías. En el ámbito de la AEAT la Resolución de 21-12-2005 se refiere en el apartado Séptimo.1.2 al envío a cumplimiento de las resoluciones de los Tribunales Económico-Administrativos a la AEAT, pero básicamente se refiere a la participación en la ejecución de las Oficinas de Relación con los Tribunales (ORT) de la AEAT, reguladas en la Resolución de la AEAT de 30-12-2002.

1.2.1. Plazo para realizar la ejecución.

El párrafo primero del artículo 66.2 del RGRVA regula un plazo para notificar los actos resultantes de la ejecución de la resolución de un mes, que se cuenta desde que dicha resolución tenga entrada en el registro del órgano competente para su ejecución, pero no regula las consecuencias del incumplimiento de dicho plazo. Este plazo se refiere a los actos estrictos de ejecución de la resolución y no a los posteriores derivados del mismo. Por ejemplo, cuando una resolución estime parcialmente el recurso o reclamación, porque existe un vicio de forma y retrotrae las actuaciones hasta un momento determinado del procedimiento de comprobación porque falta un determinado trámite, la ejecución exige precisamente que en el plazo de un mes se vuelva a dicho momento y se realice el trámite. Los posteriores trámites del procedimiento de comprobación deberán continuar a partir de dicha fecha y regirse por sus normas específicas, sin que tengan que realizarse todos ellos dentro del plazo de un mes, como aclara el propio artículo 66 del RGRVA en su apartado 2, segundo párrafo. El RGRVA no hace referencia a las consecuencias del incumplimiento del plazo para ejecutar, aunque lógicamente cabe entender que no impide la posterior ejecución. Es posible que el interesado inste la ejecución material por parte del órgano que debe rectificar el acto previamente dictado e, incluso, que se dirija al órgano que dictó la resolución para que promueva medidas para que se cumpla dicha resolución. Además, como en todos los supuestos en que se superan los plazos previstos en la nueva regulación de la LGT, se dejan de devengar intereses de demora cuando resulte necesaria la práctica de una nueva liquidación, aunque en este caso de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 5 del artículo 26 de la LGT, en vez del apartado 4, porque el final del cómputo del plazo de los intereses de demora no puede ser posterior al plazo máximo para ejecutar la resolución.

La doctrina administrativa confirma que incumplimiento del plazo de un mes para ejecutar la resolución económico-administrativa no implica la anulabilidad del acto de ejecución dictado (TEAC 29-3-2007 RG 3642/2003), pues no se prevé ningún efecto específico para los casos de incumplimiento de este plazo, sin perjuicio de que, en su caso, resultara aplicable la norma que limita la exigencia de intereses de demora a favor de la Administración prevista en el artículo 26.4 de la LGT (TEAC 4-12-2007 RG 1646/2007) y no supone la caducidad del procedimiento (TEAC 31-1-2008 RG 4031/2004 y 28-4-2009 RG 4250/2004).

1.2.2. Independencia de los actos de ejecución.

El párrafo segundo del artículo 66.2 del RGRVA aclara de forma expresa que los actos de ejecución, en sentido material, que son realizados por el propio órgano que dictó el acto revisado, no forman parte

del procedimiento revisado, por ejemplo el procedimiento de gestión, inspección o recaudación. Se trata de la posición tradicional administrativa, que se reflejaba, por ejemplo, negando la aplicación del artículo 31.4 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos de 1986 (RGIT), en su redacción original, cuando el nuevo acto de inspección dictado como consecuencia de una resolución económico-administrativa que anulaba uno anterior se encuadraba dentro de la ejecución (TEAC 9-3-1994 RG 126/1993) o cuando en el caso de nueva citación y nuevo desarrollo de actuaciones inspectoras se trataba de actuaciones inspectoras distintas (TEAC 22-2-1995 RG 8618/1993). Sin embargo, diversas

sentencias de Tribunales Superiores de Justicia habían privado de eficacia interruptiva a las actuaciones inspectoras cuando transcurrían más de 6 meses desde la fecha de notificación de la resolución y la reanudación de las actuaciones inspectoras que pretendían ejecutar la resolución, aunque la SSTs 6-6-2003 (Recurso nº 5328/1998) o 30-6-2004 (Recurso nº 39/2003) en interés de Ley, dejan claro que el citado artículo 31.4 no se refiere al retraso en la ejecución de las resoluciones o sentencias porque cuando los órganos de la inspección ejecutan las mismas no están propiamente ejercitando una actividad inspectora. La doctrina administrativa posterior al RGRVA confirma esta posición, por ejemplo señala que el plazo de ejecución de una resolución que acuerda la reducción de una sanción es el plazo de un mes y su incumplimiento no supone la caducidad del procedimiento, pues no resulta aplicable el artículo 104 de la LGT y a través de estos actos de ejecución el órgano gestor no está ejerciendo propiamente una actividad inspectora, no se trata de una “actuación de la Inspección”, sino de ejecución de una resolución dictada por un órgano revisor (TEAC 28-4-2009 RG 4250/2004).

En la práctica cuando la ejecución del acto inicial no ha sido suspendida, haya existido o no recurso de reposición, la resolución de la reclamación económico-administrativa es ejecutiva de forma inmediata

1.2.3. Aplicación de las normas generales del Derecho Administrativo.

El párrafo tercero del artículo 66.2 del RGRVA aclara que en la ejecución resultan aplicables las normas generales de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (LRJPAC) sobre transmisibilidad (artículo 64), conversión de actos viciados (artículo 65), conservación de actos y trámites (artículo 66) y convalidación (artículo 67).

1.3. Normas especiales según el contenido de la resolución económico-administrativa.

El repetido artículo 66 del RGRVA, en los apartados 3 a 6, distingue diversos supuestos que, en definitiva, se refieren a si el contenido de la resolución económico-administrativa supone la confirmación o anulación del acto impugnado. Conviene adelantar, como advierte alguna opinión, que no se regulan todos los supuestos y que tampoco se regulan todas las consecuencias. Para la sistematización de los supuestos se va diferenciar según se anule o confirme el impugnado y, cuando se anule, según la resolución se refiera al fondo o sea por motivos formales, aunque se advierte que se trata de una distinción a efectos puramente

explicativos. Además, conviene tener en cuenta que si existe un previo recurso de reposición lo que se anula o confirma es realmente la resolución del recurso de reposición, aunque como consecuencia lleve consigo la anulación o confirmación del acto impugnado mediante el recurso de reposición.

1.3.1. Resolución que anule el acto impugnado.

Cuando la resolución se pronuncia sobre el fondo y anula el acto total o parcialmente cabe diferenciar dos casos. según se anule por motivos de fondo o por motivos formales.

1.3.1.1. Resolución sobre el fondo y que anule total o parcialmente el acto impugnado.

El artículo 66 del RGRVA diferencia dos supuestos, según sea necesario dictar un nuevo acto (apartado 3) o no (apartado 5).

En primer lugar, el apartado 3 del artículo 66 del RGRVA se refiere a la resolución sobre el fondo del asunto que anule total o parcialmente el acto impugnado siempre que sea necesario dictar un nuevo acto porque, en otro caso, se trataría del supuesto del apartado 5. Según el RGRVA se conservarán los actos y trámites no afectados por la causa de anulación, con mantenimiento íntegro de su contenido, lo que supone simplemente aplicar las normas de la LRJPAC a que se refiere el apartado 2. Por ejemplo, cuando una nueva liquidación acata la resolución económico-administrativa manteniendo el resto de los actos no afectados por la anulación según el citado apartado no cabe valorar de nuevo las alegaciones formuladas por el interesado que fueron analizadas y desestimadas (TEAC 31-1-2008 RG 4031/2004).

Cuando se produce la anulación total, puede haberse suspendido o no la ejecución del acto. Si se ha suspendido y se dicta un nuevo acto el problema es qué ocurre con la liquidación de intereses de demora. El párrafo segundo del apartado 3 recuerda que cuando se anulen liquidaciones se exigirán intereses de demora sobre el importe de la nueva liquidación, de acuerdo con el artículo 26.5 de la LGT.

Si la resolución es parcialmente estimatoria y deja inalterada la cuota tributaria, la cantidad a ingresar o la sanción, se puede reformar parcialmente el acto impugnado, así como los posteriores que se deriven del parcialmente anulado. En estos casos subsistirá el acto inicial, que será rectificado de acuerdo con la resolución y se mantendrá los actos de recaudación previamente realizados, sin perjuicio de adaptar, en su caso las cuantías de las trabas y embargos realizados.

Este mismo apartado 3 añade que cuando el importe del acto recurrido se hubiera ingresado total o parcialmente, se procederá, en su caso a la compensación según el artículo 73.1 de la LGT.

En segundo lugar, el apartado 5 del artículo 66 del RGRVA se refiere al caso en el que la resolución estime totalmente el recurso o reclamación y no resulte necesario dictar un nuevo acto. En este caso la ejecución se realiza mediante la anulación de todos los actos que tengan su causa en el anulado y, en su caso, a devolver las garantías o cantidades indebidamente ingresadas junto con los correspondientes intereses de demora. Por tanto, no es posible dictar una nueva liquidación tributaria cuando la reclamación económico-administrativa contra la previa liquidación ha sido estimada por el Tribunal Económico-Administrativo en cuanto al fondo de las pretensiones del reclamante (26-03-2009 RG 2202/2007).

La devolución de garantías supone que previamente la ejecución del acto impugnado ha sido suspendida, precisamente aportando dichas garantías a favor de la Hacienda Pública. Por ello, cuando el acto es declarado improcedente por resolución administrativa firme, y lo mismo ocurre cuando lo sea por sentencia firme, se procederá al reembolso del coste de las citadas garantías, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 33 de la LGT y los artículos 72 a 79 del RGRVA.

La devolución de las cantidades indebidamente ingresadas parece suponer, por el contrario, que no se ha suspendido la ejecución del acto impugnado y que el mismo ha supuesto el ingreso de una cantidad que pasa a ser indebida, como consecuencia precisamente de que se haya anulado dicho acto. El artículo 32 de la LGT regula esta obligación de la Administración tributaria.

En los dos casos se establece que procederá liquidar los correspondientes intereses de demora, lo que es una novedad que se ajusta a lo dispuesto en los artículos 32.2 y 33.2, de la LGT, respectivamente, para la devolución de ingresos indebidos y para el reembolso del coste de las garantías.

1.3.1.2. Resolución estimatoria por razones formales.

Según el apartado 4 del artículo 66 del RGRVA cuando la resolución estime la revisión porque se ha producido un vicio de forma y no se considere procedente resolver sobre el fondo del asunto, la resolución ordenará la retroacción de las actuaciones al momento en que se haya producido el defecto. En este caso, se anularán los actos posteriores y se devolverán las garantías o las cantidades indebidamente ingresadas junto con los intereses de demora. Lógicamente, debe tratarse de un defecto formal de importancia, que haya disminuido las posibilidades de defensa, como se recoge en el contenido de las resoluciones económico-administrativas en el artículo 239.3 de la LGT. En otro caso la resolución debería, por razones de economía procesal, entrar a examinar el fondo.

El RGRVA se refiere expresamente a tres tipos de consecuencias referidas a la ejecución que son la retroacción de las actuaciones, la anulación de todos los actos posteriores que tengan su causa en el anulado y la devolución de las garantías o las cantidades indebidamente ingresadas junto con los correspondientes intereses de demora. Los dos primeros son idénticos en caso de anulación total cuando no resulte necesario dictar un nuevo acto.

En cuanto a la retroacción de las actuaciones, realmente cuando la resolución estima por razones de forma, aunque el RGRVA no lo dice de forma expresa, se anula totalmente el acto previamente dictado, por lo que la ejecución supone que el procedimiento que dio origen al acto se retrotrae al momento inmediatamente anterior a aquel en que se produjo el vicio de forma y el órgano administrativo deba continuar el procedimiento de que se trate. Ello no impide que pueda dictarse un nuevo acto una vez subsanado el defecto formal, pero según alguna opinión éste deberá ser objeto de un nuevo recurso o reclamación administrativa. Conforme a esta posición, que no es compartida por otras opiniones, el procedimiento que se reanuda no supone una ejecución de la resolución anulatoria, sino un procedimiento independiente que debe entrar en el fondo, con independencia de que en el mismo se haya corregido un vicio de forma como consecuencia de una previa resolución administrativa.

Hay que advertir que el RGRVA no hace mención a la posibilidad de que la resolución haya anulado el acto porque haya caducado el procedimiento de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 104.5

de la LGT. En este caso, puede iniciarse un nuevo procedimiento en el que los documentos y otros elementos de prueba puedan conservar su validez y eficacia, según se desprende de lo dispuesto en el citado apartado, siempre que no haya prescrito el derecho de la Administración tributaria.

La doctrina administrativa se ha referido a algunos casos en que la resolución es estimatoria por razones formales y se ha procedido a la ejecución. Así, cuando ordenaba la reposición de actuaciones para que por la entidad se aportase a la Inspección determinada documentación y la Inspección había cumplido con la reposición de actuaciones, pero al no haberse aportado la documentación por la entidad se ha privado a la Inspección de los datos necesarios para ejecutar la resolución, si bien ha realizado nuevos cálculos que, incluso, resultan beneficiosos para la reclamante (TEAC 25-10-2007 RG 383/2003). La resolución económico-administrativa implicaba no sólo la retroacción de actuaciones, sino la realización de nuevas comprobaciones inspectoras, de forma que éstas forman parte del mismo procedimiento inspector y están sometidas a sus exigencias de duración máxima, ya que la ejecución de la resolución se llevó a cabo y se consumó con la retroacción (TEAC 25-10-2007 RG 976/2006). Cuando la resolución no ordena la retroacción, sino simplemente que se corrijan el número de plantas que formaron el edificio derruido y su antigüedad, resulta aplicable el principio de conservación de actos y trámites (TEAC 7-11-2007 RG 443/2004). Cuando la resolución, aunque estima la reclamación y anula el acuerdo impugnado y la providencia de apremio, lo hace en base a que el expediente administrativo estaba incompleto, sin entrar a conocer sobre el fondo del asunto, resulta de aplicación el artículo 66.4 del RGRVA. En el caso concreto, constatada la notificación de la denegación de la compensación solicitada en voluntaria con sus intereses, procede la retroacción en período voluntario del principal de la deuda y de los intereses de demora consecuencia de la denegación de la compensación, anulando el recargo de apremio y ordenando la devolución de las cantidades compensadas de oficio con sus intereses (TEAC 29-4-2008 RG 36/2007).

1.3.2. Resolución que confirme el acto impugnado.

El apartado 6 del artículo 66 del RGRVA se refiere a la resolución administrativa que confirme el acto impugnado, es decir, que sea desestimatoria de la reclamación interpuesta por el obligado tributario, pero sólo menciona cuando dicho acto hubiera estado suspendido. Realmente para algunas opiniones en caso de desestimación no existe propiamente ejecución de la resolución, pues lo que ocurre es que el acto recurrido se ejecuta si se hubiera producido la suspensión, no siendo necesaria la ejecución si se hubiera ejecutado previamente como consecuencia de que no estaba suspendido. Sin embargo, también puede entenderse que la ejecución de la resolución supone precisamente ejecutar el acto impugnado en caso de que hubiera estado suspendido, que es a lo que parece referirse implícitamente el RGRVA.

De forma novedosa se establece cómo se produce el ingreso derivado del acto dependiendo de si la suspensión se produjo en período voluntario o en período ejecutivo. Cuando el acto hubiera estado suspendido en período voluntario de ingreso, la notificación de la resolución inicia el período voluntario de ingreso del artículo 62.2 de la LGT. Cuando el acto hubiera estado suspendido en período ejecutivo, la notificación de la resolución determina la iniciación o la continuación del procedimiento de apremio, dependiendo de si la providencia de apremio no había sido o, por el contrario, si había sido notificada con anterioridad a la fecha en que surtió efectos la suspensión.

Cabe destacar que el RGRVA no obliga a notificar los plazos de ingresos en período voluntario. Sólo se notifica la resolución, aunque en el caso de que la suspensión del acto hubiera sido en período voluntario la notificación de la resolución supone que se inicia el plazo de ingreso en voluntaria de acuerdo con el artículo 62.2. de la LGT. Sin embargo, en las resoluciones económico-administrativas el apartado Séptimo.1.1.2 de la Resolución de 21 de diciembre de 2005 obliga al Tribunal Económico-Administrativo a adjuntar, en su caso, en la notificación

de la resolución una hoja informativa que transcriba el contenido del artículo 66.6 del RGRVA y el artículo 62.2 de la LGT, es decir, advirtiendo que se inician y cuáles son los plazos de ingreso en período voluntario. La doctrina administrativa desestima como motivo de oposición a la providencia de apremio la falta de notificación del fin de la suspensión y la apertura de un plazo de pago de la liquidación, pues según el artículo 66 del RGRVA consta la notificación de la resolución económico-administrativa, a la que se adjuntaba anexo comunicando los plazos de ingreso, que abre el plazo de pago de la liquidación en período voluntario consecuencia de resolución económico-administrativa totalmente desestimatoria (TEAC 27-2-2008 RG 454/2007).

El RGRVA no hace referencia a las consecuencias del incumplimiento del plazo para ejecutar, aunque lógicamente cabe entender que no impide la posterior ejecución

La liquidación de intereses de demora por la suspensión está regulada también en el apartado 6 diferenciando según la suspensión hubiera tenido efectos en período voluntario o en período ejecutivo.

Cuando la suspensión tuvo efectos en período voluntario, el órgano que acordó la suspensión o, si fue el Tribunal Económico-Administrativo, el órgano que dictó el acto impugnado, liquidará intereses de demora desde el día siguiente al del vencimiento del plazo de ingreso en período voluntario y la finalización del plazo del pago en período voluntario abierto con la notificación de la resolución o el día en que se produjo el ingreso dentro de dicho plazo. Si la suspensión hubiera limitado sus efectos al recurso de reposición y la resolución del recurso de reposición hubiera sido impugnada en vía económico-administrativa, los intereses de demora se liquidarán desde el día siguiente al del vencimiento del plazo de ingreso en período voluntario hasta la fecha de resolución del recurso de reposición.

Cuando la suspensión tuvo efectos en período ejecutivo, el órgano de recaudación liquidará intereses de demora desde la fecha en que surtió efectos la suspensión y la fecha de la resolución que se ejecuta. Si la suspensión hubiese limitado sus efectos al recurso de reposición, pero luego existió reclamación económico-administrativa la liquidación de intereses se produce desde la fecha en que surtió efecto la suspensión hasta la fecha de la resolución del recurso de reposición.

1.4. La devolución de la garantía prestada

El apartado 7 del artículo 66 del RGRVA se refiere a la devolución de la garantía prestada y establece que comprobada su procedencia el órgano competente la efectuará de oficio sin necesidad de solicitud por parte del interesado.

2. Incidente de ejecución en vía económico-administrativa.

El artículo 68 del RGRVA, con la denominación “cumplimiento de la resolución”, realmente regula el incidente de ejecución que se puede interponer contra la ejecución de la resolución económico-administrativa por el órgano de aplicación de los tributos o imposición de sanciones. Conviene advertir que la nueva regulación es muy diferente de la contenida en el artículo 111 del RPREA de 1996, que distinguía si con ocasión de la ejecución de la resolución se trataba de cuestiones ya decididas o de cuestiones nuevas, pues las primeras daban lugar a un incidente de ejecución (esta era la expresión tradicional aunque realmente el RPREA no la utilizaba de forma expresa), mientras las segundas debían impugnarse mediante una nueva reclamación económico-administrativa. Esta distinción parecía fácil desde el punto de vista teórico, pero realmente no lo era. El ejemplo típico era el de los intereses que surgían como consecuencia de la propia ejecución (TEAC 24-1-2003 RG 4415/2000 ó 5-12-2003 RG 5326/2001), pero existían numerosos casos difíciles de resolver. Además, se planteaban problemas prácticos, que sólo provocaban mayor conflictividad. Por ejemplo, si se trataba de una “cuestión nueva” susceptible de reclamación económico-administrativa, también era posible interponer previamente recurso de reposición (TEAC 24-5-2002 RG 6637/1999). Por otra parte, para resolver el incidente de ejecución se establecía un plazo de cinco días, que resultaba bienintencionado pero totalmente irrealizable, mientras que si se trataba de cuestiones nuevas al tratarse de una reclamación el plazo era de un año. Por ello, el interesado tenía la tendencia a calificar el recurso contra la ejecución como incidente de ejecución, mientras la Administración tenía la tendencia contraria de calificarlo como reclamación económico-administrativa.

La actual normativa trata de superar los problemas que la normativa anterior planteaba y, por ello, no distingue en base a que se plantee que la resolución se ha ejecutado de forma incorrecta o que ha surgido una cuestión nueva no tratada en la misma. Por ello, el contenido de los incidentes de ejecución comprende también cuestiones nuevas, como señala la doctrina administrativa (TEAC 9-10-2007 RG 7398/2003). Además, como luego se expone con más detalle, la regulación del incidente de ejecución es la misma que cualquier otra reclamación, aunque se supriman de oficio todos los trámites que no sean indispensables, correspondiendo al mismo órgano que dictó la resolución y conforme al mismo procedimiento. Para evitar confusiones, hubiera sido deseable que el RGRVA utilizase otra denominación distinta a la del “incidente de ejecución”, a lo que cabe añadir que la mención a “cumplimiento de la resolución” como título del artículo 68 del RGRVA tampoco resulta demasiado ilustrativa.

En todo caso, la regulación del incidente de ejecución es muy sucinta, pues el artículo 68 del RGRVA se limita a establecer que debe ser resuelto por el Tribunal que hubiese dictado la resolución que se ejecuta (apartado 1), establece la inadmisibilidad del incidente cuando se refiera a temas decididos o que pudieron ser planteados previamente o en los demás casos de inadmisibilidad del artículo 239.4 LGT (apartado 2) y que el incidente se regulará por las mismas normas de procedimiento aplicables a la reclamación inicial, sin perjuicio de suprimir de oficio todos los trámites que no sean indispensables (apartado 3). La posibilidad de que el órgano que tiene que ejecutar pueda pedir la aclaración de la resolución (apartado 4) no constituye propiamente regulación del incidente de ejecución, por lo que se expondrá separadamente.

Para realizar un comentario más didáctico del incidente de ejecución se van a distinguir los casos en que procede interponer incidente de ejecución, la posible suspensión de la ejecución del acto de ejecución y el procedimiento del incidente de ejecución.

2.1. Casos en que procede interponer incidente de ejecución.

El incidente de ejecución requiere que exista un nuevo acto que se dicte en ejecución de una previa resolución económico-administrativa, con el que el interesado esté disconforme, según expresa el artículo 68.1 del RGVA. En principio, parece fácil desde el punto de vista teórico, pero pueden plantearse dudas. Por ejemplo, cuando la resolución anula el previo acto de liquidación por falta de motivación de la comprobación de valores del bien a efectos del ITP-AJD, la ejecución supone, normalmente, la devolución de la cantidad ingresada o de la garantía prestada para suspender la ejecución, en su caso con intereses de demora. Cuando posteriormente, se dicta una nueva liquidación, como consecuencia de una nueva comprobación de valores, con independencia de que la misma esté o no suficientemente motivada, no se debe interponer contra la misma incidente de ejecución, sino una reclamación, pues la nueva liquidación no es ejecución de la resolución, sino que se realiza en virtud de las facultades de comprobación que tiene la Administración. Otro ejemplo se produce cuando la resolución anula el acto porque existe un vicio de forma y ordena la retroacción al momento en que se ha producido dicho defecto, como ocurre si se anula la liquidación derivada de un procedimiento inspector como consecuencia de que se ha producido dicho vicio, en cuyo caso la ejecución consiste en precisamente volver al punto en que se produjo el vicio de forma que no resultaba subsanable. La nueva liquidación que se dicte tampoco resulta susceptible de incidente de ejecución, sino de una nueva reclamación económico-administrativa.

En la práctica el propio acto de ejecución debería expresar que se dicta en ejecución de una resolución, lo que evitaría dudas al interesado, a lo que se une que la propia notificación debería indicar que cabe incidente de ejecución. Cuando se trate de un acto no vinculado a la ejecución debería en el pie de recurso expresarse que, contra el mismo, puede interponerse recurso de reposición potestativo o reclamación económico-administrativa. En este sentido, el apartado Sexto.3 de la Instrucción 2/2006 de la AEAT aclara que en la notificación “se distinguirá para cada una de las actuaciones realizadas en ejecución si en caso de disconformidad procede interponer incidente de ejecución, o por tratarse de actos independientes, recurso de reposición o reclamación económico-administrativa.

Por supuesto, con independencia del pie de recurso el interesado puede interponer los recursos que estime adecuados, pero cabe advertir que en la práctica los efectos prácticos resultarían mínimos, pues tanto la reclamación económico-administrativa contra un acto distinto al de ejecución, como el incidente de ejecución contra un acto de ejecución, se rigen por las mismas reglas del procedimiento económico-administrativo. En efecto, esta es una de las ventajas de que el artículo 68.3 del RGVA remita la regulación del procedimiento para el incidente a las normas del procedimiento general o abreviado que fuero aplicables para el recurso o reclamación inicial.

Cuando lo que ocurre es precisamente que no se ha dictado el acto de ejecución que se deriva de la resolución económico-administrativa, se plantea si el interesado puede plantear incidente de ejecución, en realidad se trataría de un incidente contra la falta de ejecución. Sin embargo, este caso de inactividad del órgano que debe ejecutar no parece ajustarse a la regulación del artículo 68 del RGRVA, en cuanto el mismo se refiere a que el interesado esté disconforme con el nuevo acto que se dicte en ejecución de la resolución, ni tampoco a lo señalado por la Resolución de 21-12-2005. Ahora bien, no puede descartarse que lo que ocurra es precisamente que no se haya notificado el acto resultante de la ejecución en el plazo de 1 mes previsto en el artículo 66.2 del RGRVA. Esto lleva a alguna opinión a mantener que puede plantearse incidente de ejecución, pues en todo caso podría considerarse que se interpone contra el

Si la resolución es parcialmente estimatoria y deja inalterada la cuota tributaria, la cantidad a ingresar o la sanción, se puede reformar parcialmente el acto impugnado, así como los posteriores que se deriven del parcialmente anulado

acto presunto de no ejecutar la resolución. Por otro lado, aunque el RGRVA no recoge ningún precepto equivalente al artículo 112 del RPREA de 1996, nada parece impedir que el Tribunal Económico-Administrativo inste la ejecución al órgano competente o comunique la falta de ejecución al superior jerárquico a petición del interesado.

En cuanto a las resoluciones sobre actuaciones de los particulares, tampoco la redacción literal del artículo 68 del RGRVA parece recoger los supuestos en que un particular no cumpla lo dispuesto en una resolución económico-administrativa, lo que llevaría a negar que pudiera interponerse incidente de ejecución.

Tampoco se menciona en la Resolución de 21-12-2005, pero resulta lógico porque la misma se refiere a la AEAT y los Tribunales Económico-Administrativos y no abarcaría estos supuestos. Sin embargo, también alguna opinión mantiene que puede plantearse incidente, si bien referido a la falta de cumplimiento de la resolución dictada. Aunque el RGRVA no contiene ninguna regulación específica, ello no significa necesariamente que el Tribunal Económico-Administrativo no tenga posibilidades para instar la ejecución, pues cabe plantear que son aplicables las normas generales previstas en la LRJPAC sobre ejecución de actos y, en concreto, los medios de ejecución forzosa previstos en los artículos 96 y siguientes.

2.2. Suspensión de la ejecución del acto de ejecución.

El RGRVA no hace ninguna referencia a la suspensión de la ejecución del “acto de ejecución” y la Resolución de 21-12-2005 se limita a expresar en el apartado Séptimo.1.4.3 que “la presentación del incidente no impedirá la continuación del procedimiento de recaudación”.

El acto de ejecución, como cualquier acto administrativo, es inmediatamente ejecutivo y la interposición del incidente de ejecución no suspende la ejecución de dicho acto de ejecución, que es lo mismo que ocurre con la interposición de cualquier reclamación económico-administrativa (artículo 233 LGT). La mención de la citada Resolución parece que sólo pretende evitar que se entienda que la interposición del incidente de ejecución lleva consigo la suspensión automática sin garantía.

Cuestión distinta es si la ejecución del acto de ejecución, como la de cualquier otro acto administrativo, es susceptible de suspensión. La doctrina administrativa en un primer momento pareció dar una respuesta negativa (TEAC 13-6-2007 RG 7212/2003) en base a que el RGRVA no preveía la suspensión. Sin embargo, posteriormente ha aparecido doctrina reiterada que admite la suspensión de la ejecución de los actos dictados en ejecución de una resolución económico-administrativa cuando se presente incidente de ejecución contra los mismos, pues según el artículo 68.3 del RGRVA resulta de aplicación al incidente de ejecución las normas que fueron aplicables para el recurso o la reclamación inicial, no estableciéndose ninguna regulación específica o excepción en relación a la posible suspensión o no de los actos contra los que se presente un incidente de tal naturaleza. Por ello, se estima el recurso incidental interpuesto contra

la inadmisión de la solicitud de suspensión por la AEAT, con el fin de que se adopte el acuerdo que proceda en relación con la solicitud de suspensión automática presentada en el incidente de ejecución (TEAC 2-4-2008 RG 13083/2003 y 16-4-2008 RG 9757/2004).

2.3. Procedimiento del incidente de ejecución.

El RGRVA contiene una mínima regulación del procedimiento, pero se completa por la remisión expresa del artículo 68.3 a las normas del procedimiento económico-administrativo general o abreviado correspondientes a la reclamación inicial. Ello supone una importante mejora respecto a la regulación anterior del RPREA de 1996, que dejaba muchas cuestiones sin resolver y tampoco establecía ninguna remisión.

2.3.1. Iniciación del incidente de ejecución.

El RGRVA no contiene ninguna mención expresa referida a la iniciación, ni siquiera al aspecto más relevante que es el plazo para interponer el incidente de ejecución. Sin embargo, se completa con la remisión a las normas del procedimiento económico-administrativo general o abreviado correspondientes a la reclamación inicial. Además, la reciente Orden EHA/2784/2009, de 8 de octubre (BOE 16-10-2009) habilita en su artículo 2.1 la interposición telemática de los “incidentes de ejecución enunciados en el apartado 1 del artículo 68 del Reglamento aprobado por el Real Decreto 520/2005”.

2.3.1.1. Plazo de interposición del incidente.

El plazo para interponer el incidente de ejecución, como en cualquier reclamación, es de un mes (artículos 235.1 y 245.3 LGT) desde que se notifican al interesado los actos resultantes de la ejecución de la resolución económico-administrativa, como ha confirmado la doctrina administrativa, por lo que si se interpone fuera de dicho plazo supone la inadmisibilidad del incidente (TEAC 4-12-2007 RG 6790/1999). Cabe recordar que dicha doctrina administrativa aclara que el plazo de 1 mes se cuenta de fecha a fecha, de manera que el día inicial comienza el día siguiente al de la notificación y el último día es el que coincide con el del mismo dígito (ordinal o guarismo) de la fecha de la notificación, pero del mes siguiente (TEAC 20-4-2005 RG 4520/2004, TEAC 14-12-2005 RG 3740/2004, TEAC 18-5-2005 RG 4156/2004 y TEAC 17-1-2006 RG 3597/2005). De acuerdo con el artículo 48 de la LRJPAC en el caso de que en el mes siguiente no hubiera un día idéntico, el plazo expira el último día del mes, si el último día del plazo es inhábil se entiende prorrogado al primer día hábil siguiente (son inhábiles a efectos administrativos los domingos y festivos, pero no los sábados que no sean festivos). La citada doctrina administrativa se limita a seguir el criterio de las sentencias del Tribunal Supremo referidas a los plazos que se cuentan por meses, que ha de hacerse según el artículo 5 del Código Civil, al que se remite el artículo 185.1 LOPJ, de fecha a fecha, de forma que si se inicia al día siguiente concluye el día correlativo al de la notificación del mes que corresponda (STS 16-2-1996 RJ 1996/1654; STS 4-7-2001 RJ 2001/5403 y STS 27-1-2003 RJ 2003/2009).

2.3.1.2. Órgano al que se dirige el escrito de interposición del incidente.

El escrito de interposición del incidente de ejecución debe dirigirse al órgano que dictó el acto de ejecución impugnado (artículos 235.3 y 246.2 LGT), como confirma el punto 1.4.2 del apartado séptimo

de la Resolución de 21-12-2005, aunque el mismo dice literalmente que “se presentará ante el órgano que dictó el acto impugnado que dará traslado del mismo al Tribunal que hubiese dictado la resolución que se ejecuta, acompañado del expediente correspondiente a la ejecución e informando de su remisión a la Oficina de Relación con los Tribunales”. Hay que entender que dicha Resolución, que sólo vincula a la AEAT y a los Tribunales Económico-Administrativos como se ha destacado anteriormente, no supone que el interesado “presente” el incidente en el registro del órgano que dictó el acto impugnado, sino que el mismo puede presentarlo en cualquiera habilitado al efecto, si bien dirigido a dicho órgano. Ahora bien, si el interesado tiene interés en que se resuelva el incidente de ejecución rápidamente cabe aconsejar que lo presente precisamente en el registro de dicho órgano, pues agilizará la remisión de la reclamación. Por el contrario, cabe desaconsejar que lo presente en el registro del Tribunal Económico-Administrativo, pues esté deberá remitirlo al órgano que dictó el acto, lo que retrasará la tramitación del incidente.

2.3.1.3. Contenido del escrito de interposición del incidente.

En cuanto al contenido del escrito de interposición debe ajustarse a lo dispuesto para el procedimiento general (artículo 235.2 LGT) o abreviado (artículo 246.1 LGT), así como recoger las menciones del artículo 2 del RGRVA, aunque lógicamente debe tener en cuenta que se trata de un incidente de ejecución. Por ello, parece recomendable que el interesado mencione que existe una previa resolución económico-administrativa (citando la fecha de resolución y el número de reclamación o RG). No resulta necesario acompañar una copia de la resolución, aunque tampoco exista problema si se adjunta, ya que el expediente administrativo debería contener la misma y, en todo caso, al haber sido resuelta por el mismo Tribunal y por el mismo procedimiento basta la mención para que acceda de forma inmediata a la misma.

La reciente Orden EHA/2784/2009, de 8 de octubre, que habilita la interposición telemática de los incidentes de ejecución incluye en su Anexo I un modelo (denominado “IEJ”) de “presentación de incidente de ejecución contra acto dictado en ejecución de resolución de reclamación económico-administrativa”. Dicho modelo se utilizará para la presentación telemática del incidente de ejecución por Internet a través de la correspondiente sede electrónica, pero también puede resultar útil para su presentación en papel (así parece confirmarlo el propio modelo que señala que debe firmarse “en caso de impresión de este formulario para su presentación en papel”) y señala con asterisco los campos que son de contenido obligatorio.

Otra cuestión que se plantea es si el escrito de interposición del incidente debe contener las alegaciones. Como señala alguna opinión, al tratarse de un incidente en la mayoría de los casos no es necesario tener a la vista el expediente para formular las alegaciones, pero también habrá que distinguir según el procedimiento por el que deba tramitarse dicho incidente. A diferencia de lo que puede ocurrir en algún caso respecto a la reclamación inicial, no existe duda de cuál es el procedimiento, general o abreviado, por el que debe tramitarse el incidente de ejecución, ya que será el mismo por el que se tramitó la citada reclamación inicial y la resolución de la misma expresa claramente si se ha resuelto, por ejemplo, por el procedimiento abreviado ante órganos unipersonales.

Cuando deba tramitarse por el procedimiento general, el interesado puede acompañar o no alegaciones (artículo 235.2 LGT), pues existe un posterior trámite de puesta de manifiesto para alegaciones (artículo 236.1 LGT), aunque resulta claro que la falta de alegaciones nunca puede suponer la inadmisibilidad del incidente. Además, si se desea que el incidente se resuelva rápidamente parece aconsejable que

se acompañen las alegaciones y que no se solicite la posterior puesta de manifiesto para efectuar alegaciones.

Por el contrario, cuando deba tramitarse el incidente por el procedimiento abreviado, el escrito de interposición debe acompañar necesariamente las alegaciones y pruebas (artículo 246.1.a) LGT). La doctrina administrativa señala claramente que la falta de alegaciones en el escrito de interposición de una reclamación correspondiente al citado procedimiento abreviado no es subsanable, si bien dicha falta de alegaciones no determina por sí sola la caducidad del procedimiento, ni puede interpretarse como desistimiento tácito, lo cual obliga a entrar en el examen del expediente y a decidir, haciendo uso de las facultades revisoras del artículo 237 de la LGT, acerca de todas las cuestiones de hecho y de derecho que ofrezca el expediente, hayan sido o no planteadas por los interesados (TEAC 27-10-2005 RG 3064/2005) y no cabe acceder a la puesta de manifiesto para alegaciones cuando es formulada por el reclamante (TEAC 21-4-2006 RG 437/2006).

Cuando la suspensión tuvo efectos en período ejecutivo, el órgano de recaudación liquidará intereses de demora desde la fecha en que surtió efectos la suspensión y la fecha de la resolución que se ejecuta

2.3.1.4. Remisión del escrito de interposición del incidente y del expediente

Como el incidente se dirige al órgano que dictó el acto de ejecución éste tiene el plazo de un mes para remitirlo, junto con el expediente y, si se considera conveniente, un informe al Tribunal Económico-Administrativo (artículo 235.3, primer párrafo, LGT). Este plazo se cuenta desde que el incidente de ejecución tuvo entrada en los registros del órgano administrativo que haya dictado el acto de ejecución objeto de dicho incidente (artículo 52.1, primer párrafo, RGRVA). El antes transcrito punto 1.4.2 del apartado séptimo de la Resolución de 21-12-2005 confirma que debe remitirse el escrito de interposición del incidente, acompañado del expediente de ejecución, al Tribunal que hubiese dictado la resolución que se ejecuta, pero no se refiere al plazo, ni tampoco a la posibilidad de informe, pues lo que realmente se destaca es que se informe de la remisión a la ORT de la AEAT. Esto significa que el escrito de interposición del incidente se remitirá directamente por el órgano que dictó el acto de ejecución al Tribunal Económico-Administrativo, sin enviarlo previamente a la ORT que es lo que ocurre en general con el escrito de interposición de las reclamaciones, lo que tiene todo el sentido desde el punto de vista interno de funcionamiento de la AEAT, pero resulta escasamente relevante en la práctica para el interesado, salvo que al evitar el envío a la ORT se agilice la remisión del incidente.

Cabe destacar que la repetida Resolución de 21-12-2005 aclara lógicamente que el expediente que debe remitirse, junto con el escrito de interposición del incidente, es el “correspondiente a la ejecución”, lo que supone que no debe volver a remitirse el expediente administrativo referido al acto inicial que fue objeto de reclamación y resolución, sino sólo el “nuevo” expediente administrativo consecuencia de la ejecución. En la práctica, no debería plantearse ningún problema, ya que tanto el interesado, como el Tribunal

Se requiere que el acto también debe ser susceptible de reclamación ante el Tribunal Económico-Administrativo que dictó la previa resolución cuyos efectos se pretende extender

Económico-Administrativo, han examinado el expediente administrativo referido al acto inicial con ocasión de la previa reclamación. En todo caso, el interesado puede volver a tener acceso a dicho expediente administrativo inicial, conforme a lo dispuesto respecto al derecho de acceso a Archivos y Registros en el artículo 37 de la LRJPAC.

Se plantea si el órgano que dictó el acto de ejecución de la resolución puede anular total o parcialmente el acto de ejecución, en el plazo de un mes que tiene para remitir el expediente, siempre que el escrito de interposición del incidente contenga alegaciones (artículo 235.3,

segundo párrafo, LGT). La doctrina administrativa no se ha pronunciado sobre este tema, ni tampoco la citada Resolución de 21-12-2005, pero parece que no existe obstáculo de acuerdo con las normas que regulan el procedimiento económico-administrativo general o abreviado que corresponde a la reclamación inicial y, por tanto, también se aplicarían al incidente. Ahora bien, teniendo en cuenta que se trata de la ejecución de una resolución previa y que la interposición del incidente supone un desacuerdo del interesado con la mencionada ejecución, la Administración tributaria debería utilizar dicha posibilidad de anulación cuando se trate de un caso claro y, sobre todo, cuando haya incurrido en un error que el interesado alegue.

2.3.2. Tramitación del incidente de ejecución.

La única mención expresa del RGRVA es que se suprimirán de oficio todos los trámites que no sean indispensables para resolver la cuestión planteada (artículo 68.3) sin perjuicio de que también sean aplicables las normas del procedimiento económico-administrativo general o abreviado correspondientes a la reclamación inicial. Esto supone que, aunque el procedimiento sea el que corresponde a una reclamación, el Tribunal Económico-Administrativo parece obligado a agilizar al máximo la tramitación. Además, dicha tramitación corresponde, como en cualquier reclamación, a la Secretaría del Tribunal.

Se plantean dudas acerca de algunos aspectos referidos a la tramitación. La más destacada es si resulta obligada la puesta de manifiesto del expediente por el plazo de un mes a efectos de alegaciones cuando el incidente se tramita por el procedimiento general y el interesado no haya incluido alegaciones en el escrito de interposición o, habiéndolo hecho, hubiera solicitado expresamente la puesta de manifiesto (artículo 236.1 LGT). La respuesta debe ser negativa, pues incluso en la reclamación inicial es posible prescindir del trámite de alegaciones (artículo 246.5 LGT) y en el caso concreto del incidente la norma especial, que se acaba de exponer, obliga a suprimir todos los trámites que no sean indispensables para resolver. Esto no supone que se recomiende al Tribunal Económico-Administrativo prescindir en todos los casos del trámite de puesta de manifiesto, sino sólo en aquellos supuestos en que no resulte necesario, que habrá que apreciar caso a caso. En la práctica, aunque se retrase la tramitación, parece aconsejable que el citado Tribunal ponga de manifiesto cuando haya sido solicitada por el interesado o no haya efectuado alegaciones.

La anterior respuesta negativa sirve también para contestar otras dudas que se suscitan en relación con la tramitación, por ejemplo respecto a los trámites para completar el expediente, pruebas, informes, etc., pues sólo resultan obligados para el Tribunal Económico-Administrativo cuando sean indispensables para resolver, lo que será excepcional en la práctica, pues no se debe olvidar que se trata de la ejecución de una previa resolución.

En definitiva, el procedimiento se simplifica y agiliza al máximo, pues se parte de la idea de que el Tribunal Económico-Administrativo acaba de dictar una resolución. Por ello, en los casos en que el incidente plantea si se está ejecutando bien lo dispuesto en la resolución dicho Tribunal puede resolver de forma inmediata, mientras que si se trata de cuestiones nuevas deben estar lógicamente relacionadas (por ejemplo, el caso de intereses consecuencia de ejecución que es el más típico que se plantea en la práctica) y tampoco debería tardarse demasiado, aunque en algún caso excepcional la dificultad puede ser mayor.

2.3.3. Resolución del incidente de ejecución.

2.3.3.1. Órgano competente para resolver el incidente de ejecución.

El artículo 68.1 del RGRVA sólo señala que debe resolver el incidente el “tribunal que hubiera dictado la resolución que se ejecuta”. Esto lógicamente resulta fácil cuando se trata de una resolución económico-administrativa dictada en única instancia, por el TEAC o por cualquier otro Tribunal Económico-Administrativo, pues sólo se ha pronunciado un Tribunal. Ahora bien, como según el artículo 231 de la LGT el Tribunal puede funcionar en Pleno, Salas y de forma unipersonal (es decir a través de órganos unipersonales), cabe entender que corresponde al Pleno, Sala u órgano unipersonal que haya dictado la resolución inicial. Es cierto que en el procedimiento general, en ciertos casos previstos en los artículos 236.6 (cuestiones incidentales), 238.2 (acuerdo de archivo), 239.4 (inadmisibilidad) y 244.4 (inadmisibilidad del recurso extraordinario de revisión), el Tribunal puede actuar de forma colegiada a través del Pleno o Salas o puede hacerlo de forma unipersonal, por lo que podría plantearse si, aunque en la reclamación inicial se resolvió de forma unipersonal, en el incidente podría resolverse de forma colegiada. No es fácil dar una respuesta, pues nada parece impedir lo anterior, pero lo que parece aconsejable es que se resuelva a través de la misma forma colegiada o unipersonal de la reclamación inicial. Por otra parte, los casos en que se puede actuar de forma unipersonal en el procedimiento general, en principio, parecen poco proclives a que se interpongan incidentes de ejecución (inadmisibilidades, acuerdos de archivo, etc.)

En el caso en que un Tribunal Económico-Administrativo Regional o Local haya resuelto la reclamación en primera instancia y el TEAC haya resuelto el recurso de alzada el Tribunal competente para resolver el incidente es aquél que haya resuelto la resolución que se ejecuta, que sería la del recurso de alzada, es decir el TEAC y no el Tribunal Regional o Local. Esta norma es distinta al RPREA de 1996 que atribuía la resolución del incidente de ejecución al Tribunal que hubiera dictado la resolución en primera instancia. Esto ha sido confirmado por la doctrina administrativa, cuando se trata de un incidente de ejecución contra el acuerdo que ejecuta una resolución del TEAC que desestima el recurso de alzada contra una previa resolución del Tribunal Regional, siempre que la normativa aplicable en el momento de interponer el incidente sea el RGRVA (TEAC 4-12-2007 RG 1646/2007).

Parece admisible la interposición del recurso de alzada ordinario ante el TEAC contra la resolución del incidente, siempre que la cuantía fuera igual o superior a la establecida para dicho recurso, como ha confirmado de forma expresa la doctrina administrativa

2.3.3.2. Plazo para resolver el incidente de ejecución.

El RGRVA no se refiere tampoco de forma expresa al plazo para resolver el incidente de ejecución. Sin embargo, de acuerdo con el repetido apartado 3 del artículo 68, deben aplicarse los plazos de un año (procedimiento general) o seis meses (procedimiento abreviado), que se cuentan a partir de la interposición del incidente y no desde el momento en que el mismo tenga entrada en el órgano que dictó el acto o en el Tribunal Económico-Administrativo. En caso de que no se haya notificado la resolución del incidente en dichos plazos, podrá interponerse el recurso procedente (artículos 240.1 y 247.3 LGT), dejando

de devengarse intereses de demora a partir de ese momento (artículos 240.2 y 247.4 LGT).

Un significativo sector de opinión ha destacado que los mencionados plazos resultan excesivos para resolver el incidente de ejecución, teniendo en cuenta que el Tribunal debe resolver si el acto de ejecución se ajusta a una previa resolución y, sobre todo, por comparación con el plazo de cinco días del RPREA de 1996. Por ello, algún autor ha señalado que hubiera sido conveniente que se fijara de forma expresa un plazo distinto y que fuera menor. Esta postura resulta razonable y, por ejemplo, probablemente hubiera bastado un plazo de tres meses, teniendo en cuenta que el escrito de interposición se dirige al órgano que dictó el acto y éste debe remitirlo, junto con el expediente de ejecución, al Tribunal.

Alguna opinión se ha mostrado muy crítica con la nueva regulación que suprime el plazo perentorio de cinco días de la regulación anterior y se remite a los plazos generales, pues considera que carece del más mínimo sentido, produce una clamorosa desprotección y lleva a un claro cercenamiento de la seguridad jurídica. Ahora bien, aunque como antes se ha expuesto hubiera sido deseable un plazo menor, dicha posición parece excesiva. En primer lugar, los plazos que resultan irreales desde el punto de vista práctico, como ocurría con el de cinco días del RPREA de 1996, lo que provocan es un incumplimiento generalizado si el mismo no lleva consigo consecuencias jurídicas o una desestimación o inadmisión rápida si se establecen dichas consecuencias, salvo que se reforzaran notablemente los medios personales o materiales de los órganos económico-administrativos para atender en dichos plazos. En segundo lugar, los incidentes de ejecución que se presentan en la práctica suponen un mínimo porcentaje del total de reclamaciones resueltas y se suelen resolver sin agotar los plazos de seis meses y un año. En tercer lugar, la existencia de casos patológicos debe resolverse, tanto en el caso de los incidentes como en cualquier otra materia tributaria o no tributaria, mediante mecanismos ad hoc y no mediante una regulación general demasiado exigente, que no impediría que siguieran existiendo dichos casos patológicos y perjudicaría el buen funcionamiento en los casos normales, que son la mayoría.

2.3.3.3. Inadmisión del incidente de ejecución.

Según el artículo 68.2 del RGRVA el Tribunal Económico-Administrativo se limitará a declarar la inadmisibilidad del incidente de ejecución cuando se trate de temas ya decididos por la resolución, que pudieron haber

sido planteados en la reclamación previamente interpuesta y en los casos del artículo 239.4 de la LGT, que son los casos en que procede la inadmisibilidad. Realmente no se trata de una novedad, porque lo mismo resultaba aplicable con la normativa anterior del RPREA de 1996, aunque no se mencionara expresamente. Se trata de la consecuencia lógica de la norma general de que la ejecución se ajustará exactamente a los términos de la resolución, regulada con carácter general en el artículo 66.1 del RGRVA.

En primer lugar, respecto a los temas ya decididos en la resolución inicial, se solía considerar que se trataba de una plasmación de la doctrina de la cosa juzgada para evitar la repetición de los procedimientos y hacer interminables los conflictos, aunque conviene advertir que el Tribunal Supremo últimamente parece rechazar la terminología “cosa juzgada administrativa”, que había utilizado anteriormente en alguna ocasión. El TEAC se refiere al principio de firmeza en vía administrativa o utiliza aquella expresión en los términos del Tribunal Constitucional en su Auto 313/2007, de 27 de julio de 2007 (TEAC 9-10-2007 RG 7398/2003). Con independencia de la terminología, parece lógico que se produzca una inadmisión del incidente de ejecución cuando lo que se hace es volver a discutir los aspectos que fueron planteados en la reclamación inicial y fueron objeto de decisión en la resolución que se ejecuta, pues el mecanismo para ello es interponer el recurso procedente contra la resolución y no un incidente contra el acto de ejecución.

En segundo lugar, respecto a los temas que pudieron haber sido planteados en la reclamación previamente interpuesta, se trata de evitar que por la vía del incidente de ejecución se vuelva a impugnar el acto en base a pretensiones no plasmadas en la reclamación original, pero que pudieron haberlo sido. Ésta es la posición tradicional administrativa (por ejemplo, TEAC 26-5-2000 RG 3333/1997).

Finalmente, el RGRVA remite también a los mismos casos en que debe dictarse una resolución declarando la inadmisibilidad, aunque respecto a temas decididos o que pudieron ser planteados hubiera sido más correcto que la remisión se hiciera sólo a la letra f), es decir cuando exista un acto firme y consentido que sea el fundamento exclusivo del acto objeto de la reclamación, cuando se recurra contra actos que reproduzcan otros anteriores definitivos y firmes o contra actos que sean confirmatorios de otros consentidos, así como cuando exista cosa juzgada. En efecto, los restantes supuestos del artículo 239.4 de la LGT son casos en que se declararía inadmisibile la reclamación interpuesta y, por tanto, también debiera declararse inadmisibile el incidente. Como el repetido artículo 68.3 del RGRVA declara aplicables las normas del procedimiento económico-administrativo, entre las que está el artículo 239.4 de la LGT que regula los supuestos de inadmisibilidad, no haría falta remitirse a ellos de forma expresa, aunque tampoco existe ningún problema en dicha remisión, que debe entenderse tiene un carácter didáctico. Ahora bien, como señala alguna opinión se trata de los supuestos que antológicamente sean compatibles con la ejecución, es decir extemporaneidad, falta de identificación del acto de ejecución impugnado, incongruencia entre el petitum del incidente y el acto impugnado, defectos de legitimación o representación o firmeza del acto

En la práctica el propio acto de ejecución debería expresar que se dicta en ejecución de una resolución, lo que evitaría dudas al interesado, a lo que se une que la propia notificación debería indicar que cabe incidente de ejecución

Un significativo sector de opinión ha destacado que los mencionados plazos resultan excesivos para resolver el incidente de ejecución

de ejecución del que trae causa el que motiva el incidente.

2.3.3.4. Ejecución de la resolución que resuelve el incidente de ejecución.

La resolución económico-administrativa del incidente de ejecución, como cualquier otra resolución, debe ser notificada al interesado, pero también comunicada a la Administración que dictó el acto de ejecución impugnado mediante el incidente para que, valga la

redundancia, ejecute dicha resolución. Resultan aplicables las reglas generales sobre ejecución del artículo 66 del RGRVA, incluido el plazo de un mes para ejecutar. En todo caso, la Resolución de 21-12-2005, que se aplica a la AEAT y a los Tribunales Económico-Administrativos, establece en el apartado séptimo.1.4.3 que el Tribunal dará traslado de la resolución al órgano que dictó el acto impugnado a través de la ORT de su ámbito territorial, con indicación de la fecha de notificación al interesado y el órgano competente para ejecutar la resolución deberá notificar al interesado, en el plazo de un mes desde que la resolución por la que se estima el incidente tenga entrada en el registro correspondiente a su sede, el acto por el que se cumple lo dispuesto por el Tribunal, dando traslado de una copia del mismo a la ORT. Nuevamente se trata de normas internas de funcionamiento de la ORT, aunque lógicamente deberán ayudar a que se produzca una adecuada ejecución

2.3.3.5. Recursos contra la resolución del incidente de ejecución.

Tampoco el RGRVA se refiere a los recursos que pueden interponerse contra la resolución del incidente de ejecución, pero cabe entender que se trata de todos los que puedan interponerse contra una reclamación, de acuerdo con el repetido artículo 68.3 del RGRVA. En concreto, parece admisible la interposición del recurso de alzada ordinario ante el TEAC contra la resolución del incidente, siempre que la cuantía fuera igual o superior a la establecida para dicho recurso, como ha confirmado de forma expresa la doctrina administrativa (TEAC 13-6-2007 RG 2205/2006). De la misma manera parece que podría interponerse recurso de anulación, pero sólo por los motivos tasados previstos para dicho recurso en el artículo 239.6 de la LGT.

3. Solicitud de aclaración de resoluciones económico-administrativas

El apartado 4 del artículo 68 del RGRVA regula de forma expresa la posibilidad de que el órgano que deba ejecutar la resolución pueda solicitar una aclaración al Tribunal Económico-Administrativo que la dictó. Aunque dicho apartado está situado en el precepto dedicado al cumplimiento de la resolución, se trata de una materia distinta de los demás apartados, que se refieren al incidente de ejecución. Por supuesto, son materias relacionadas, porque la aclaración de la resolución puede evitar, al menos en algunos casos, que el interesado presente el incidente de ejecución, sobre todo si en la ejecución se advierte que se ha pedido aclaración, cómo ha sido contestada por el Tribunal

Económico-Administrativo y el acto de ejecución se ajusta a la misma.

Se trata de una novedad respecto a la normativa anterior, ya que el RPREA 1996 no contenía ninguna norma concreta sobre aclaración del contenido de las resoluciones económico-administrativas, a diferencia de lo que ocurre en la LJCA para las sentencias y demás resoluciones de los órganos contencioso-administrativos. Probablemente ello se explicaba porque el procedimiento económico-administrativo no tiene carácter contradictorio, sino meramente revisor de actos administrativos que realiza la propia Administración tributaria y, consecuentemente, los Tribunales Económico-Administrativos son órganos de dicha Administración, aunque gocen de independencia funcional. No obstante lo anterior, en la práctica no era infrecuente que algunos Tribunales Económico-Administrativos aclarasen la resolución sin mayores problemas, aunque otros negaban dicha posibilidad.

Si el interesado tiene interés en que se resuelva el incidente de ejecución rápidamente cabe aconsejar que lo presente precisamente en el registro de dicho órgano, pues agilizará la remisión de la reclamación

El RGRVA regula expresamente la posibilidad de solicitar aclaración, resolviendo la polémica existente con la normativa anterior. Tiene su origen en un Informe de la AEAT al Proyecto de Reglamento, que contenía una observación en este sentido que fue considerada favorablemente por el dictamen del Consejo de Estado, como se ha expuesto anteriormente. Sin embargo, sólo puede presentarse por el órgano que debe ejecutar la resolución, que en el caso de que se refiera a un acto administrativo será el órgano que dictó el acto reclamado y que debe ejecutar la resolución. Un sector de opinión se muestra crítico con que el reclamante no puede solicitar aclaración, pero con independencia de la opinión que se tenga sobre esta limitación, el RGRVA es claro y no parece posible interpretar que los reclamantes puedan solicitar aclaración, ni siquiera respecto a las resoluciones referidas a actuaciones de los particulares. La doctrina administrativa señala de forma expresa que sólo el órgano que tenga que ejecutar la resolución puede formular una solicitud de aclaración en relación con la misma, no siendo posible que lo soliciten los interesados (TEAC 25-6-2008 RG 1709/2004). En definitiva, cualquier problema que suscite la resolución debe solucionarse por el órgano que dictó el acto, al ejecutar la resolución, sin perjuicio de solicitar previamente aclaración. En caso de que el interesado no esté de acuerdo puede interponer incidente de ejecución contra la resolución. Lo mismo parece que debe aplicarse cuando se trate de resoluciones sobre actuaciones de los particulares.

En el ámbito de la AEAT el apartado Séptimo.1.3.2 de la Resolución de 21-12-2005 establece que cuando por el contenido de la resolución se susciten dudas acerca del sentido y alcance de la ejecución el órgano que dictó el acto impugnado solicitará aclaración a través de la ORT de la AEAT, si bien añade que quedará suspendido el plazo de ejecución, lo que resulta muy dudoso desde el punto de vista teórico. La aclaración por el Tribunal se remitirá al órgano competente para la ejecución a través de dicha ORT.

En la práctica, no debería plantearse ningún problema, ya que tanto el interesado, como el Tribunal Económico-Administrativo, han examinado el expediente administrativo referido al acto inicial con ocasión de la previa reclamación

4. Extensión de las resoluciones económico-administrativas

El artículo 69 del RGRVA regula una nueva figura de “extensión de las resoluciones económico-administrativas” que en la normativa anterior del RPREA de 1996 tenía un antecedente, aunque sólo referido a las actuaciones de retención tributaria (artículo 118). Conviene no confundir dicha figura con la extensión de los efectos de las sentencias de la jurisdicción contencioso-administrativa del artículo 110 de la LJCA, pues ésta es mucho más amplia al aplicarse a interesados que se encuentren en idéntica situación jurídica que los favorecidos por la sentencia, mientras que aquélla sólo afecta al reclamante o interesado en la reclamación inicial. Aunque la nueva figura ha

recibido, en general, una opinión relativamente favorable, como también ocurrió con la norma del RPREA de 1996, cabe adelantar que en la práctica su alcance es muy limitado, ya que los requisitos son estrictos y debería criticarse teniendo en cuenta su escasa efectividad desde el punto de vista práctico.

4.1. Casos a los que resulta aplicable.

El RGRVA regula esta posibilidad de extensión para todos los actos, actuaciones u omisiones posteriores a la interposición de la reclamación que sean en todo idénticos al citado en el escrito de interposición de la reclamación inicial. Así, no sólo abarcaría las actuaciones de retención o ingreso a cuenta, sino también las actuaciones de repercusión, las relacionadas con las obligaciones de facturación y las derivadas de las relaciones del sustituto y el contribuyente, así como a todos los actos administrativos posteriores que fueran en todo idénticos al citado en el escrito de interposición y no fueran firmes en vía administrativa.

Esto supone una ampliación respecto a la regulación anterior, en cuanto a los actos, actuaciones y omisiones a los que resulta aplicable, pero los requisitos son muy estrictos, pues deben ser idénticos, deben afectar al reclamante o interesado de la reclamación inicial y deben ser posteriores a la reclamación inicial, pero anteriores a que transcurra el plazo de 1 mes desde la notificación de la resolución, siempre que no sean firmes.

4.1.1. Actos, actuaciones u omisiones idénticos.

El RGRVA se refiere a actos, actuaciones u omisiones “que sean en todo idénticos” al citado en el escrito de interposición de la reclamación inicial, pero no puede interpretarse en el sentido de una igualdad total, sino que debería entenderse de forma más flexible, aunque siempre deba existir una identidad sustancial. Cabría pensar que se trata de casos en que se plantea el mismo problema jurídico y en los que debe aplicarse la misma argumentación jurídica, de forma que la resolución que se dictara, si no existiera dicha extensión, fuera en el mismo sentido.

La doctrina administrativa es muy escasa, pero se ha pronunciado de forma estricta en la interpretación de qué es un acto idéntico. El TEAC niega la extensión de la revisión respecto a dos sanciones administrativas que, por tanto, no son idénticas a la liquidación sobre la que trató la previa resolución (TEAC 25-10-2007 RG 10451/2007).

4.1.2. Afectar al reclamante o interesado de la reclamación inicial.

Según establece de forma expresa el apartado 2 del artículo 68 del RGRVA al regular la solicitud resulta aplicable a los actos, actuaciones u omisiones que afecten al reclamante o interesado en la reclamación inicial. Dicho de otro modo, no es posible que otro reclamante o interesado pueda solicitar la extensión de efectos de una resolución económico-administrativa. Esto limita notablemente esta figura frente a la extensión de efectos de las sentencias del artículo 110 de la LJCA y, por ello, se utiliza la expresión “extensión de las resoluciones” y no de extensión de efectos de dichas resoluciones.

4.1.3. Posteriores a la reclamación inicial y anteriores a que transcurra el plazo de un mes para solicitar la extensión, siempre que no sean firmes.

Deben ser actos, actuaciones u omisiones posteriores al momento de interposición de la reclamación inicial, pero además que no sean firmes en vía administrativa. Dicha firmeza, cuya exigencia resulta novedosa respecto al RPREA de 1996, limita notablemente las posibilidades de extensión, sobre todo teniendo en cuenta el plazo de 1 mes desde la resolución para solicitar la extensión, a diferencia del plazo de 1 año previsto en la LJCA para la extensión de efectos de las sentencias. En los casos en que la resolución cuya extensión se pretende haya sido dictada por el TEAC en segunda instancia, cabría solicitar del mismo la extensión de efectos incluso a los recursos de reposición o reclamaciones en primera instancia pendientes de resolución y también en los supuestos en que ni siquiera se han interpuesto dichos recursos o reclamaciones, permitiendo la rápida resolución de la controversia y evitando que sea necesario agotar las instancias previas.

Por otro lado, a efectos de la exposición, cabe diferenciar según se trate de actos, actuaciones u omisiones anteriores o posteriores a la fecha de notificación de la resolución.

4.1.3.1. Anteriores a la notificación de la resolución.

Los actos, actuaciones u omisiones notificados o comunicados desde la fecha de la interposición de la reclamación económico-administrativa “inicial” hasta la fecha de notificación de la resolución pueden incluirse en la solicitud de extensión, pero el requisito es que no sean firmes. Cabe distinguir según en la fecha de notificación de la resolución haya o no finalizado el plazo para interponer el recurso de reposición o la reclamación económico-administrativa.

Cuando en la fecha de notificación de la resolución no haya finalizado el plazo para interponer el recurso de reposición o la reclamación económico-administrativa, no se plantean problemas, aunque conviene recomendar que la extensión se solicite antes de que termine dicho plazo. La razón es que puede ocurrir que se deniegue la extensión y haya transcurrido el plazo de interposición del recurso o reclamación. Ello lleva a alguna opinión a aconsejar que se presente también el recurso o reclamación con independencia de la solicitud de extensión. Sin embargo, la intención del precepto es dar satisfacción de manera inmediata al interesado y disminuir el número de reclamaciones, por lo

que también cabría entender que denegada la extensión el propio Tribunal Económico-Administrativo debería recalificar y considerar que se ha interpuesto una reclamación económico-administrativa contra dicho acto, que no resulta idéntico al inicial, para no perjudicar al interesado, siempre que la misma se hubiera interpuesto en plazo. Como los Tribunales Económico-Administrativos no parecen haberse pronunciado expresamente acogiendo esta interpretación, quizás fuera conveniente seguir la citada opinión e interponer el citado recurso de reposición o reclamación económico-administrativa.

Cuando a la fecha de notificación de la resolución ha finalizado el plazo para interponer el recurso o reclamación, para que no sean firmes en vía administrativa hay que entender que debe haberse interpuesto previamente el recurso o reclamación. En estos casos puede haberse o no producido la acumulación en vía económico-administrativa, según el artículo 230 de la LGT. Cuando existe acumulación la resolución afectaría a las reclamaciones posteriores acumuladas y no sería necesaria la solicitud de extensión. Cuando no existe acumulación, por ejemplo cuando se ha interpuesto previamente un recurso de reposición y se ha dictado resolución antes de interponer la reclamación económico-administrativa que debería acumularse, si parece que puede solicitarse la extensión.

4.1.3.2. Posteriores a la notificación de la resolución.

Como existe un plazo de 1 mes contado a partir del día siguiente de la notificación de la resolución para solicitar la extensión, cabe diferenciar según se trate de actos, actuaciones u omisiones comunicados o notificados en el citado plazo o posteriormente desde la notificación de la resolución.

Cuando se trate de actos, actuaciones u omisiones comunicados o notificados en el citado plazo de 1 mes desde la notificación de la resolución, el interesado podrá solicitar la extensión de efectos de la resolución sin necesidad de interponer el recurso de reposición o la reclamación económico-administrativa. Es el caso típico de extensión, pero dado el breve plazo que se establece, la norma parece poco efectiva desde el punto de vista práctico. Como se ha comentado anteriormente, puede ocurrir que el Tribunal no concediera la extensión, pero en este caso cabría entender que se ha interpuesto una reclamación económico-administrativa contra el acto que no resulta idéntico al inicial, aunque según se ha expuesto alguna opinión recomienda interponer el recurso o reclamación para mayor seguridad.

Cuando se trata de actos, actuaciones u omisiones comunicados o notificados con posterioridad al citado plazo de 1 mes desde la notificación de la resolución, no es posible solicitar la extensión, sino que debe presentarse un recurso o reclamación, que lógicamente debería ajustarse al mismo criterio de la resolución "inicial" cuando correspondiera al mismo Tribunal que dictó dicha resolución. En este punto la normativa es clara, pero cabe criticar la regulación reglamentaria, pues precisamente lo lógico es que en estos casos pudiera solicitarse la extensión no estableciendo un límite tan estricto de 1 mes, sino un plazo mayor como el de 1 año previsto en el ámbito contencioso-administrativo.

4.2. Procedimiento.

4.2.1. Solicitud de extensión.

Según el repetidamente citado apartado 2 del precepto reglamentario la solicitud de extensión debe presentarse por el reclamante o interesado en el plazo de 1 mes a contar desde el siguiente al de

notificación de la resolución y se añade que la solicitud debe acompañar los documentos en que consten los nuevos actos, actuaciones y omisiones.

El RGRVA no se refiere al contenido de la solicitud, ni al órgano al que se dirige. Sin embargo, en cuanto al contenido cabe entender aplicables las menciones del artículo 2 del RGRVA, lógicamente teniendo en cuenta que se trata de una solicitud de extensión y que deben acompañarse, como se acaba de comentar, los documentos en que consten.

Quando a la fecha de notificación de la resolución ha finalizado el plazo para interponer el recurso o reclamación, para que no sean firmes en vía administrativa hay que entender que debe haberse interpuesto previamente el recurso o reclamación

En cuanto al órgano al que se dirige hubiera sido conveniente una mención expresa porque su falta provoca dudas de interpretación. Así cuando se trata de actos administrativos idénticos y referidos al mismo reclamante e interesado, lo razonable sería que la solicitud se dirigiera al órgano que dictó el acto e, incluso, que pudiera anular total o parcialmente el acto teniendo en cuenta la resolución que afecta al acto “inicial” idéntico. Sin embargo, dada la falta de mención expresa y como no parece existir doctrina administrativa sobre la cuestión, parece más seguro entender que la solicitud se dirige al Tribunal Económico-administrativo que dictó la resolución cuya extensión se pretende, lo que resulta claro cuando se trata de actuaciones u omisiones de los particulares.

4.2.2. Tramitación y resolución.

El apartado 3 del artículo 68 del RGRVA establece que el mismo Tribunal, funcionando en Pleno, Sala u órgano unipersonal según se hubiera producido en la reclamación inicial, dictará acuerdo en ejecución de la resolución inicial relacionando todos los actos, actuaciones y omisiones a los que la resolución debe extender sus efectos. Como ocurría con la normativa del RPREA de 1996 se aclara de forma expresa que los efectos alcanzan también los relativos a los recursos procedentes.

Cabe destacar, que se requiere que el acto también debe ser susceptible de reclamación ante el Tribunal Económico-Administrativo que dictó la previa resolución cuyos efectos se pretende extender. Por ello, el TEAC niega la extensión de la revisión respecto a un acto que no es susceptible de reclamación ante dicho TEAC por razón de la cuantía (TEAC 25-10-2007 RG 451/2007).

Desafortunadamente no se regulan otras normas de tramitación y resolución, por lo que habrá que entender aplicables con carácter supletorio las normas generales sobre el procedimiento económico-administrativo correspondientes a la reclamación inicial, si bien en lo que sea estrictamente necesario. En particular, no se establece ningún plazo para proceder a la extensión, aunque debiera haberse establecido un plazo relativamente corto para evitar la interposición de recursos y reclamaciones.

5. Bibliografía

- Autores Varios; “Comisión para el Estudio y Propuesta de Medidas para la Reforma de la Ley General Tributaria; Informe para la Reforma de la Ley General Tributaria”, Instituto de Estudios Fiscales, julio 2001.
- Autores Varios; “Memento Práctico Procedimientos Tributarios 2009-2010”; Editorial Francis Lefebvre, Madrid 2009.
- Checa González, Clemente; “Revisión en Vía Administrativa: Recurso de Reposición y Reclamaciones Económico-Administrativas”; Thomson-Aranzadi 2005.
- De Diego Ruiz, Raquel; Mejías López, Margarita; Mestre García, Ernesto; Plaza Alonso, Ana; y Ruiz Gómez, Elena; “Guía de Recursos y Reclamaciones Tributarias”, CISS, 1ª Edición (Junio 2005).
- Eserverri Martínez, Ernesto; “Sobre la ejecución de resoluciones en materia tributaria”. Revista Quincena Fiscal, abril I 2007.
- Falcón y Tella, Ramón; “Los incidentes de ejecución en el nuevo Reglamento de Revisión: la procedencia de la reclamación cuando se planteen cuestiones nuevas”; Revista Quincena Fiscal 20 2007.
- Mercedes Martín, Víctor; “Ejecución de resoluciones económico-administrativas: el recurso extraordinario para la unificación de doctrina” dentro de la obra colectiva “Manual de Revisión de Actos en Materia Tributaria. Libro conmemorativo del 125 aniversario de la Creación del Cuerpo de Abogados del Estado. 2006”; Ministerio de Justicia, Thomson-Aranzadi, Pamplona 2007.
- Mourenza Díaz, José Ramón; “Ejecución de resoluciones” (Capítulo III) en la obra colectiva “Las reclamaciones económico-administrativas (Revisión Tributaria y Reposición)”; Col.legi Oficial de Graduats Socials de Barcelona, Barcelona 2005.
- Murillo Ruiz, Daniel; “Ejecución de resoluciones” (Capítulo XII) en la obra colectiva “Revisión de Actos Tributarios. Homenaje a M.^a de los Ángeles Cascajero Sánchez” Coordinadores Pedro M. Herrera Molina y Antonio Longás Lafuente; Instituto de Estudios Fiscales y Ediciones CEF 2006.
- Pont Mestres, Magín; “Acerca de la supresión de la perentoriedad en los incidentes de ejecución de resoluciones económico-administrativas y su impacto en la seguridad jurídica”; Revista Quincena Fiscal, noviembre II 2006.
- Ruiz Toledano, José Ignacio; “La Ejecución por la Administración Tributaria de las sentencias y resoluciones”, dentro de la obra colectiva “La aplicación de los tributos en la nueva Ley General Tributaria (XLIX Semana de Estudios de Derecho Financiero)”; Instituto de Estudios Fiscales, Madrid 2005.
- Ruiz Toledano, José Ignacio; “El Nuevo Régimen de Revisión Tributaria Comentado”; La Ley, grupo Wolters Kluwer, Madrid 2006.
- Sánchez Pedroche, Andrés; “Revisión Administrativa en Vía Tributaria. Recursos y reclamaciones con jurisprudencia y ejemplos”; Ediciones CEF 2006.
- Vega Borrego, Félix Alberto; “La ejecución de actos resolutorios en los procedimientos tributarios de revisión”; Monografía nº 4 (noviembre 2008) AEDAF.

Revista Técnica Tributaria

Jurisprudencia



Asociación Española de
Asesores Fiscales

Tribunal Supremo, Sala Tercera, Sección 2ª

Sentencia de 8 de julio de 2009, rec. 9194/2003

Ponente: González González, Óscar

IVA. Rectificación de cuotas repercutidas motivada por un error de derecho puesto de manifiesto en sentencia del TSJCE de 17 de noviembre de 1993

La sentencia del TSJCE de 17 de noviembre de 1993, había declarado el incumplimiento, por parte de España, de las obligaciones derivadas de la Sexta Directiva, al no aplicar la regla de localización de la sede del destinatario en los servicios de promoción publicitaria. Con el citado fundamento, el Tribunal Supremo considera que existe un error de Derecho con base al cual, los contribuyentes pueden rectificar las cuotas repercutidas sin necesidad de instar la devolución de ingresos indebidos. Las normas que se citan en la sentencia corresponden a la Ley 30/1985.

Fundamentos de Derecho

SEGUNDO.- La controversia se circunscribe a determinar si la regularización de las repercusiones puede efectuarse de manera unilateral, tal y como se prevé en el artículo 89 de LIVA -tesis del recurrente-, o, por el contrario, debió haberse iniciado un procedimiento de devolución de ingresos indebidos, que es la tesis del Tribunal de instancia...

Por otra parte, hay que tener también en cuenta cuál es el motivo que se encuentra en la base de la rectificación pretendida. Dicho motivo no es otro que un error de Derecho, que se puso de manifiesto como consecuencia de la STJCE de 17 de noviembre de 1993, que declaró el incumplimiento, por parte de España, de las obligaciones derivadas de la Sexta Directiva, al no aplicar la regla de localización de la sede del destinatario en los servicios de promoción publicitaria. Dicha norma de localización determina que los servicios prestados por la parte recurrente a Gallagher International Ltd deban entenderse realizados en el Reino Unido y, por tanto, no sujetos al IVA español.

La cuestión se centra, por tanto, en dilucidar si la redacción del art. 89 de la LIVA vigente en el ejercicio en que se llevó a cabo la rectificación, es decir, en 1994, amparaba estos supuestos de error de Derecho. A juicio de esta Sala la respuesta debe ser positiva. Así se desprende, sin lugar a dudas, de la Exposición

de Motivos de dicha Ley, que en su apartado IV. 8 , pone de manifiesto cuáles fueron las novedades introducidas por aquella norma, en su redacción original, para perfeccionar la regulación del impuesto. Y como una de dichas novedades, se señala que “para facilitar la regularización del impuesto en los casos de error de hecho o de derecho, de variación de las circunstancias determinantes de su cuantía o cuando las operaciones queden sin efecto, se eleva a cinco años el plazo para rectificar las cuotas repercutidas, complementando esta regulación con la relativa a la rectificación de las deducciones, que permite al sujeto pasivo modificar dichas deducciones durante el plazo del año siguiente a la recepción de la nueva factura”.

Como puede observarse, la norma reconoce de manera expresa que los supuestos de error de derecho, como el que ahora se ha producido, pueden y deben regularizarse a través del procedimiento de rectificación de cuotas repercutidas, limitándose la novedad introducida por la LIVA a la elevación del plazo para hacerlo...

TERCERO.- Por las razones expuestas, se está en el caso de estimar el recurso de casación...



Audiencia Nacional

Sentencia de 7 de mayo de 2009, rec. 288/2008

Ponente: Pedraz Calvo, Mercedes.

Las actuaciones de naturaleza tributaria son susceptibles de suspensión, pero debe tratarse de actos administrativos y actuaciones que contengan una obligación económica cuya suspensión genere intereses de demora y/o recargos.

La entidad que interpone el recurso había efectuado la repercusión del IVA en factura a un cliente. Éste último reclamó contra la repercusión y la entidad recurrente insta la suspensión del acto de repercusión.

El TEAC razonó que las actuaciones de los particulares en materia tributaria, si bien son reclamables en vía económico-administrativa, no se encuentran entre los actos susceptibles de suspensión a que se refiere el artículo 233.1 de la LGT, pues han de ser actos dictados por la Administración, por lo que es correcto el acuerdo de inadmisión a trámite por la AEAT de la suspensión solicitada. Contra la citada resolución se interpone el recurso que resuelve la Audiencia Nacional.

Fundamentos de Derecho

SEGUNDO.- ... La cuestión se limita a determinar si cuando la ley y el Reglamento de desarrollo citan la expresión “acto” se están refiriendo a “actos administrativos” o también a actos de naturaleza tributaria.

La lectura de los artículos del Reglamento pone de manifiesto que en el mismo se está contemplando tanto el acto administrativo como la denominada “actuación”: así en el artículo 2 que regula el contenido de la solicitud o del escrito de iniciación se señala que deberá contener determinados extremos, entre ellos “Acto administrativo o actuación que se impugna o que es objeto del expediente,...

Igualmente la ley 58/2003 contempla una previsión de interpretación de las normas tributarias, en su artículo 12, que debe ser tenida en cuenta a los efectos de resolver este litigio. El artículo 24 LGT al regular las obligaciones entre particulares resultantes del tributo establece:

- “1. Son obligaciones entre particulares resultantes del tributo las que tienen por objeto una prestación de naturaleza tributaria exigible entre obligados tributarios.
2. Entre otras, son obligaciones de este tipo las que se generan como consecuencia de actos de repercusión, de retención o de ingreso a cuenta previstos legalmente.”

Y el artículo 227, al regular los actos susceptibles de reclamación económico-administrativa indica:...

- “4. Serán reclamables... a) Las relativas a las obligaciones de repercutir y soportar la repercusión prevista legalmente.” ...

De este conjunto normativo, en contra de lo afirmado por el TEAC, no resulta que la utilización por el

artículo 233 de la expresión “acto” excluya las “actuaciones” que están incluidas en todos los preceptos relacionados con la impugnación en vía económico- administrativa tanto en la LGT como en el Reglamento. Pero no significa tampoco que cualquier actuación pueda y deba ser automáticamente suspendida, pues es el propio tenor literal del artículo 233 LGT el que indica cuales de entre todos los actos administrativos y actuaciones susceptibles de impugnación serán suspendidos: aquellos que tienen un “importe” es decir un contenido económico determinado, que contienen una obligación económica cuya suspensión genere intereses de demora y/o recargos

En el supuesto enjuiciado se trata de un acto de repercusión tributaria, que genera obligaciones de contenido económico no solo para el repercutido sino para quién efectúa la repercusión, repercusión que deberá incluir en sus declaraciones tributarias con las correspondientes consecuencias económicas.

Resulta en consecuencia que debe admitirse y tramitarse la solicitud, entendiendo esta Sala que es al TEAC a quién corresponde resolver sobre dicha pretensión.



Audiencia Nacional, Sala Tercera, Sección 2ª

Sentencia de 2 de julio de 2009, rec. 359/2005

Ponente: Calderón González, Jesús María.

Inspección Financiera y Tributaria. Iniciación de actuaciones inspectoras. Si la selección del contribuyente se ha realizado en aplicación de un Plan, la referencia al mismo sirve de motivación al acto de inicio de procedimiento.

El conocimiento de los motivos por los que cualquier contribuyente es objeto de una inspección es una cuestión jurídica importante ya que las actuaciones de control tributario tienen carácter selectivo. Esta selección, en el caso de actuaciones de los órganos de gestión viene dada porque la LGT, al regular los supuestos en que puede iniciarse cualquiera de los procedimientos desarrollados por ellos, establece con claridad cuáles son los presupuestos de hecho que motivan el inicio de esta actuación de comprobación. En cambio, las normas referentes a la inspección, no contienen preceptos similares, sino que nos remiten a la existencia de un Plan de Inspección (o de Control Tributario) y a la necesidad de una orden “escrita y motivada” del inspector jefe de la unidad o equipo.

Pues, bien, la Audiencia Nacional, en un corto espacio de tiempo, dicta dos sentencias (la que es objeto de resumen y la de 4 de junio) sobre esta cuestión que deben ser, a nuestro juicio, rectificadas, pues aunque citan textualmente la sentencia del Tribunal Supremo del 3 de abril de 2008, recurso de casación 7874/2002, y dicen ampararse en su contenido, terminan por vaciar su contenido, especialmente cuando éste afirma:

“Por tanto, hay que entender que cuando la selección de los contribuyentes se realiza en aplicación de un plan, la referencia del mismo sirve de motivación al acto de inicio del procedimiento; ahora bien, si resulta necesario una labor de selección adicional para especificar la identificación del contribuyente elegido, dentro de los criterios del plan, ha de fundamentarse dicha labor, lo mismo que ocurre cuando se inician las actuaciones sin sujeción a Plan, porque el contribuyente tiene derecho a conocer los motivos del inicio de la inspección”.

Por otra parte, la sentencia de 4 de Junio de 2009 (rec. 446/2005. Ponente: Córdoba Castroverde, María de la Esperanza), añade a los argumentos de la que se resume un nuevo razonamiento con el que estamos en absoluta discrepancia y que, por su importancia, reproducimos:

“A mayor abundamiento conviene recordar, tal y como ha expuesto reiteradamente esta Sala, que, además, el acta incoada a la recurrente tuvo igualmente origen en la facultad de comprobación de la que goza la Administración, al amparo del art. 109, en relación con el art. 121, ambos, de la Ley General Tributaria...

En último término, recordar que aun cuando se acreditara la ausencia de todo acto de autorización previa al Inspector Actuario, lo que no concurre en el supuesto que se enjuicia, aún así, se reitera, no por ello estaríamos ante un supuesto de nulidad, pues la competencia decisoria permanece en manos del propio Jefe, que con el acto final de liquidación habría convalidado, en su caso, esa inicial falta de autorización, caso de concurrir, pues si los vicios de competencia jerárquica son susceptibles de convalidación por parte

del órgano efectivamente competente, ratificando la actuación del órgano inferior, con mayor intensidad jugará el principio de conservación de los actos cuando el órgano inferior, en este caso el Inspector actuario, no ostente competencia expresa y directa, esto es, para dictar actos administrativos, sino que sus atribuciones forman parte de la actividad investigadora y comprobadora preparatoria a la postre del ejercicio de la competencia propiamente dicha.

Por lo expuesto, procede la desestimación del motivo de impugnación aducido.”

Respecto del primer párrafo, hemos de decir que la invocación de esos preceptos es absolutamente insuficiente para resolver la cuestión planteada. Respecto del segundo párrafo, si la Audiencia Nacional tiene razón, no son necesarios ni los planes ni la autorización previa del Inspector Actuario.

Fundamentos de Derecho

TERCERO.- En el primer motivo del recurso se aduce la nulidad de procedimiento inspector por vicio de forma de inicio al no constar el acuerdo de inclusión en Plan de Inspección. Señala que no basta una orden del Inspector Jefe sino que es necesaria que esté motivada la inclusión en Plan.

Es preciso significar que dicha cuestión se plantea por primera vez ante esta vía jurisdiccional.

Respecto de dicha cuestión, viene señalando esta Sala (recurso 658/2005):

“CUARTO.- Por lo que respecta a la supuesta ausencia en el expediente de una orden motivada de inicio de las actuaciones, la Sala, en esta materia, ha declarado:

« El segundo motivo de impugnación lo funda la recurrente en la inexistencia o falta de notificación de la orden de inicio de las actuaciones, lo que, a su juicio, provoca la nulidad de pleno derecho de todas las actuaciones inspectoras realizadas; esto es, no se dice que la inspección estuviera motivada por su inclusión en el correspondiente plan, ni que existiera orden motivada del Inspector Regional en tal sentido, ni que el inicio obedeciera a la existencia de una denuncia pública.

Así, pues, esta alegación de nulidad se funda en entender la recurrente que el inicio de las actuaciones inspectoras no obedece a ninguna de las causas o “modos de iniciación” que los preceptos recogen artículo 29 RGIT -, es decir, ni a iniciativa de la Inspección como consecuencia de los planes determinados, ni por orden superior escrita, ni a denuncia pública....

En definitiva, todo obligado tributario puede ser objeto de un procedimiento de comprobación e investigación tributaria encaminada a verificar el exacto cumplimiento de sus obligaciones legalmente establecidas y deberes para con la Hacienda Pública (artículo 109 de la L.G.T ., en relación con el artículo 10 del R.G.I .T.), y no se puede descartar, por el simple hecho de que no obre unido al expediente el acuerdo de inclusión en el plan (es de destacar que ninguna prueba se haya pedido al respecto), que la fórmula elegida por la Administración Tributaria en el caso que nos ocupa, entre las posibles, para dirigir y coordinar aquellas actuaciones de comprobación e investigación tributaria ha sido los Planes de Inspección...

Conforme a lo expuesto, no puede entenderse infringido precepto tributario alguno al constituir la actuación de la Administración continuación del procedimiento desencadenado por la presentación de la declaración del sujeto pasivo, excluyéndose inicio arbitrario de las actuaciones inspectoras.

En este sentido se ha pronunciado esta Sala sobre tal cuestión en sus Sentencias de fecha 18 de septiembre de 2.003 y 22 de enero de 2.004 -recursos número 760/2001 y 1220/2001 -, entre otras.»

En el caso de autos consta en el expediente administrativo, folio 001, la Orden de carga en Plan de Inspección, en los siguientes términos:

“Obligado tributario: CORPORACION M2 SA A46642021

Descripción del programa: Investigación - Actua. Comprobación e Inves.

Alcance de la actuación de comprobación e investigación: General

I.S - 1996.” ...

Pues bien, dado que la selección del contribuyente se ha realizado en aplicación de un Plan, la referencia al mismo sirve de motivación al acto de inicio de procedimiento, tal como ha declarado el T.S. en sentencia del 3 de abril de 2008, recurso de casación 7874/2002 , fundamento jurídico cuarto:

“CUARTO.- *Lleva razón la recurrente cuando considera que el expediente administrativo de inspección debe contener expresión suficiente del modo de iniciación de las actuaciones, en los términos del art. 29 del Reglamento, para que pueda controlarse en su caso el ajuste a Derecho de dichas actuaciones...*

Por tanto, hay que entender que cuando la selección de los contribuyentes se realiza en aplicación de un plan, la referencia del mismo sirve de motivación al acto de inicio del procedimiento; ahora bien, si resulta necesario una labor de selección adicional para especificar la identificación del contribuyente elegido, dentro de los criterios del plan, ha de fundamentarse dicha labor, lo mismo que ocurre cuando se inician las actuaciones sin sujeción a Plan, porque el contribuyente tiene derecho a conocer los motivos del inicio de la inspección.”

Procede, por tanto, entender que está debidamente motivado el inicio del procedimiento inspector respecto de la hoy recurrente, sin que esta Sala se sienta vinculada por el criterio sustentado por otros Tribunales Superiores de Justicia cuyas resoluciones, dicho sea con el máximo respeto, no constituyen jurisprudencia conforme al artículo 1.6 del Código Civil.



Tribunal Superior de Justicia de Madrid

Sentencia de 30 de septiembre de 2008, rec. 1199/2006

Ponente: García Paredes, Jesús Nicolás.

Improcedencia de exigir el recurso cameral sobre la cuota del IRNR a los establecimientos permanentes, ya que no puede admitirse una interpretación extensiva de la mención al Impuesto sobre Sociedades que hace la Ley 3/1993.

Los establecimientos permanentes que se sujetan al IRNR no están obligados al pago del recurso cameral. Esta sentencia, junto con las dictadas por el Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, la última de 14 de Diciembre de 2007, Ponente: Altarriba Cano, Carlos, llegan a la misma conclusión.

Los TEAR habían considerado ajustadas a derecho, las liquidaciones giradas a estos establecimientos, entendiendo que existía una similitud entre la “obligación real” del Impuesto sobre Sociedades e IRPF, y el IRNR.

Fundamentos jurídicos

PRIMERO: ... La entidad recurrente fundamenta su impugnación en los siguientes motivos: 1) Improcedencia de la liquidación del recurso cameral, previsto en la Ley 3/1993, de 22 de marzo, Básica de las Cámaras Oficiales de Comercio, Industria y Navegación, conforme lo establecido en su art. 12.1 .c), pues la entidad no ha satisfecho cuota alguna por el Impuesto sobre Sociedades durante el ejercicio 2001, al tratarse de un establecimiento permanente de una entidad residente en Italia, no siendo sujeto de dicho Impuesto, sino, desde el 1 de enero de 1999, al Impuesto sobre la Renta de No Residentes, que se rige por la Ley 41/1998; impuesto que fue el que se satisfizo...

TERCERO: En relación con los elementos configuradores del impuesto, el artículo 8.a) de la Ley 58/2003 General Tributaria determina que se regularán en todo caso por Ley la base imponible y los demás elementos determinantes de la deuda tributaria.

El principio de reserva legal también tenía acogida en la derogada Ley General Tributaria de 1963, en sus artículos 10.a) y 23.3) respectivamente. En base a dichos artículos, que positivizan los principios de reserva de ley y de prohibición de la analogía en el ámbito tributario, es evidente que no cabe una interpretación como la realizada por la Administración que considera que la actora debe de tributar por la Cuota Cameral teniendo como base el Impuesto sobre la Renta de No Residentes, por extensión interpretativa de la mención al Impuesto sobre Sociedades que realiza la Ley 3/1993 ...

CUARTO: En apoyo de este criterio se ha de traer a colación lo declarado en la Exposición de Motivos de la Ley 41/1998, que manifiesta: “... esta modalidad de sujeción a los impuestos sobre la renta posee importantes especificidades respecto de la tributación de los residentes. En primer lugar, si las rentas se obtienen sin mediación de establecimiento permanente, el gravamen recae sobre cada operación, con devengo instantáneo y sobre los ingresos brutos obtenidos por el no residente, lo cual diferencia radicalmente esta modalidad de exacción de nuestros impuestos generales sobre la renta, donde el objeto

imponible suele centrarse en la renta neta obtenida, de forma unitaria, por el contribuyente.

Asimismo, la renta obtenida por un no residente por mediación de un establecimiento permanente, a pesar de la personalización del mismo, posee algunas diferencias con relación al régimen general de los impuestos sobre la renta...

Sólo razones de tradición histórica e inercia normativa explican que se haya mantenido, aun diferenciándose por Capítulos y Títulos autónomos, la obligación real de contribuir en el ámbito de las Leyes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre Sociedades; ello a pesar de que este formulismo generaba diversos problemas interpretativos y de coordinación tributaria.

Procede, ahora, en el marco de una profunda reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, dar carta de independencia jurídica a la obligación real de contribuir, lo que redundará en una mayor coordinación y seguridad jurídicas y permitirá en el futuro incorporar las novedades que una realidad, tan cambiante como es la fiscalidad internacional, merece.”

Pues bien, sobre la base de esta normativa, el Impuesto sobre la Renta de los No Residentes se configura como un tributo de carácter directo que grava la renta obtenida en territorio español por las personas físicas y entidades no residentes en éste, es decir, es el tributo por el que se somete a gravamen a los contribuyentes sujetos a la denominada obligación real.

Así las cosas, procede la estimación del recurso.



Tribunal Superior de Justicia de Castilla León (Burgos)

Sentencia de 11 de septiembre de 2009

Ponente: Varona Gutiérrez, Valentín

ICIO. La base imponible en la construcción de un parque de energía solar está constituida por el coste real y efectivo de la obra de instalación, no por el valor de lo instalado.

A efectos del ICIO, en las obras para la construcción o instalación de un parque de placas solares, el coste de las mismas no debe incluirse en la base imponible.

Este criterio ha sido también acogido por los TSJ de Navarra, Cataluña y Castilla-La Mancha, mientras que se pronuncian en sentido contrario los de Extremadura, Galicia y Canarias.

En la sentencia, la parte recurrente ha sido la Diputación Provincial.

Fundamentos de Derecho

SEGUNDO.- ... Se debe recordar, citando al efecto la reciente sentencia de la Sala de Castilla La Mancha ... que, después de recordar la doctrina del Tribunal Supremo S. 15 de marzo de 1995, ... *que el objeto del tributo no está constituido por el valor de lo instalado sino por el coste de la instalación* ... y... que el Tribunal Supremo recuerda una vez más en su sentencia de 7 de octubre de 2000 ... *“lo que el artículo 101 de la LHL sujeta al ICIO es la realización de instalaciones siempre que para ello se exija la correspondiente licencia de obras o urbanística ... pero no en toda su extensión sino únicamente en cuanto se trate de una actividad de transformación del terreno necesaria para la colocación de las instalaciones industriales”*...

“... y la base imponible del ICIO ha de concretarse al coste real de la obra, construcción o instalación de que se trate, debiendo excluirsee) el importe de los equipos, maquinaria o instalaciones construidos por terceros e incorporados a ella”

Procede por ello la desestimación del recurso y la confirmación de la sentencia recurrida.

Revista Técnica Tributaria

Doctrina Administrativa



Asociación Española de
Asesores Fiscales

Doctrina Administrativa

Tribunal Económico-Administrativo Central

Resolución de 10 de septiembre de 2009, nº 00/6879/2008

La suscripción de acciones con una prima de emisión desmedida, y que a continuación son amortizadas, determina un exceso de prima que se considera una aportación a título gratuito. La pérdida que el reclamante pretende computar no constituye un gasto fiscalmente deducible.

La suscripción de acciones con una prima de emisión desproporcionada respecto del valor de la sociedad y sin justificación, es considerada como una liberalidad, por lo que la disminución de patrimonio producida al vender las acciones no será una pérdida deducible ni tampoco provisionable.

Los hechos enjuiciados consisten en la suscripción, por parte de la reclamante, de nuevas acciones de la sociedad Y S.A. (con pérdidas), de la cual no tenía participación con anterioridad, desembolsando 1.653.384,3 € de los que 944.791,03 € corresponden al nominal y 708.593,27 € a la prima de emisión. Posteriormente, se procede por parte de Y S.A.. a reducir su capital social a 0 ptas. mediante la amortización de la totalidad de las acciones de Y S.A.. y simultáneamente se aumenta el capital social con una prima de emisión emitiendo acciones totalmente suscritas y desembolsadas por el contribuyente, pasando a ostentar el 100 de su capital social.

Las primas de emisión se contabilizaron como fondo de comercio, si bien en el año 2000 se reclasifica el importe de la prima de emisión de la segunda ampliación mediante su traspaso a la cuenta "Inversiones Financieras permanentes en capital".

Fundamentos de Derecho

CUARTO: En segundo lugar se plantea el tema de la extralimitación del Tribunal Regional...

El reclamante considera que el Tribunal, en su resolución, incorpora nuevos hechos que no han sido valorados ni planteados ante la Inspección, en concreto, el que parte de la inversión es a título lucrativo, por lo que está extralimitando sus funciones al calificar unos hechos que debería calificar la Inspección.

A la vista de lo actuado hay que indicar que el Tribunal, en su resolución, valora conjuntamente la operación realizada. El reclamante, por el contrario, parte de la deducibilidad de la pérdida que ahora considera producida íntegramente en 1998 y se cuestiona su posible imputación a otros ejercicios, pero da por hecho que se ha producido una pérdida a imputar. El Tribunal, sin embargo, considera que no tiene sentido estudiar si la imputación en ejercicios posteriores produce o no una menor tributación cuando no se reconoce el carácter de pérdida deducible de lo calificado erróneamente por el sujeto pasivo como fondo de comercio. El Tribunal llega a la conclusión que la emisión de acciones con una prima de emisión desproporcionada implica una donación a la sociedad que amplía su capital, siendo el carácter lucrativo de la donación lo que impide su deducción en el Impuesto sobre Sociedades. Tal forma de actuar no podemos considerar que vulnera el artículo 40 del RPREA pues el citado precepto permite examinar todas las cuestiones que plantea el expediente siempre que no se vulnere el principio de interdicción de la reformatio in peius,

QUINTO: ... En las ampliaciones de capital con prima de emisión, la prima es una aportación suplementaria respecto del nominal de las acciones emitidas, por encima de éste, que efectúa el nuevo socio al objeto de equiparar el valor real de las acciones antiguas con el valor nominal de las nuevas más dicha prima de emisión. Cebe pensar que si el valor de la acción antigua es superior al nominal, ello se debe a que la sociedad ha constituido reservas a costa de la no distribución de beneficios que correspondería a las acciones antiguas. Mediante la prima se pretende que la acción nueva contribuya a la financiación de la sociedad de forma similar a la acción antigua, lo que resulta más equitativo que si la ampliación se realiza emitiendo acciones por el nominal.

Sin embargo dicha finalidad de la prima de emisión no se cumple en el presente caso. En principio se satisface una prima de emisión alta desembolsando por una participación social una cantidad que inmediatamente después, al ser amortizadas las acciones, pierde su valor. Ello determina que exista un exceso de prima de emisión no justificada. La Inspección considera que la aportación patrimonial hecha por uno de los accionistas bajo la forma de prima de emisión no constituye sino una aportación a título gratuito. Es decir, si en una ampliación de capital un socio efectúa una aportación y seguidamente esa aportación se traduce en unas participaciones de valor 0 ptas., realmente no se pretende realizar un negocio oneroso sino una donación.

En consecuencia procede desestimar las pretensiones del reclamante sobre el fondo del asunto.



Tribunal Económico-Administrativo Central

Resolución de 22 de septiembre de 2009, nº 00/388/2007

Procedimiento para la devolución de cuotas de IVA indebidamente soportadas. Requisitos para acceder a la devolución solicitada. Carga de la prueba.

En la solicitud de devolución de ingresos indebidos en el IVA, la carga de probar el incumplimiento de los requisitos consistentes, por un lado, en el ingreso de las cuotas indebidamente soportadas (entendiéndose ingresadas dichas cuotas cuando se hubiesen incluido en la autoliquidación del repercutidor) y, por otro, en que dichas cuotas no hayan sido devueltas por la Administración a quien se repercutieron o a un tercero, corresponde a la Administración, pues es la Administración la que dispone de los medios necesarios para acreditar dichos extremos. La falta de acreditación por la Administración del incumplimiento de tales requisitos no debe tener consecuencias negativas para el solicitante ni permite fundar en dicho motivo la desestimación de la solicitud de devolución.

Fundamentos de Derecho

SEGUNDO.- ... la primera aclaración que debemos efectuar es que, con la solicitud de devolución de ingresos indebidos efectuada por la entidad reclamante con fecha 19 de enero de 2006, la entidad inicia un procedimiento de rectificación de una autoliquidación que ha perjudicado de algún modo sus intereses legítimos. Dicha autoliquidación no es la autoliquidación presentada por la entidad reclamante, sino la presentada por la entidad transmitente de la operación en la que debieron incluir como Impuesto sobre el Valor Añadido devengado el correspondiente a la operación objeto de esta resolución.

Es decir, toda vez que no estamos en presencia de ninguno de los supuestos de devolución de ingresos indebidos a que hace referencia el apartado primero del artículo 221, el procedimiento para la devolución de ingresos indebidos, no es el que recoge dicho apartado primero, sino que el procedimiento que procede es el que dispone el apartado cuarto del artículo 221 de rectificación de autoliquidación,

TERCERO.- ... para que proceda la devolución deben concurrir los siguientes requisitos: 1. Que la repercusión del importe del tributo se haya efectuado mediante factura o documento equivalente. 2. Que las cuotas indebidamente repercutidas hayan sido ingresadas, entendiéndose ingresadas cuando hayan sido consignadas en la autoliquidación de quien efectuó la repercusión. 3. Que las cuotas indebidamente repercutidas y cuya devolución se solicita no hayan sido devueltas o reembolsadas por la Administración Tributaria al sujeto pasivo, a quien soportó la repercusión de las mismas o a un tercero. 4. Que la persona o entidad que haya soportado la repercusión no tenga derecho a deducir las cuotas soportadas.

Ahora bien, la citada normativa no establece reglas sobre la carga de probar la concurrencia de los anteriores requisitos, por lo que habrá que acudir a las normas generales sobre esta materia para establecer:

- a. a quien corresponde la citada carga de la prueba
- b. cuales son las consecuencias de la falta de prueba de la concurrencia de alguno de los requisitos.

Para ello, habrá que acudir a la norma general contenida en el artículo 105 de la Ley 58/2003, General Tributaria, según el cual *“En los procedimientos de aplicación de los tributos, quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo”*. Dicha norma general deberá completarse con el principio general de proximidad a los medios de prueba y facilidad probatoria.

A tales efectos, deberemos examinar cada uno de los requisitos:

A.. Repercusión mediante factura

No se plantean problemas acerca de la carga de la prueba de la concurrencia de este requisito: la factura es un documento mercantil emitido por el que realiza la operación y que se entrega al destinatario de la misma. ... Resulta obvio, en consecuencia, que la falta de acreditación de este requisito perjudica al solicitante de la devolución, ya que es dicho solicitante sobre quien recae la carga de la prueba.

B. Ingreso de la cuota repercutida, entendiéndose ingresada cuando haya sido consignada en la autoliquidación de quien efectuó la repercusión, con independencia del resultado de dicha autoliquidación.-

El ingreso de la cuota repercutida constituye la obligación tributaria principal derivada de la relación jurídico-tributaria que se establece entre el obligado a repercutir y la Administración Tributaria.

De dicha relación jurídica quedan excluidas terceras personas, incluido el obligado a soportar la repercusión, que, por imperativo legal, no puede acceder a la información que se requiere para acreditar la concurrencia de este requisito...

Sólo la Administración Tributaria dispone de los medios necesarios para acreditar la concurrencia o no de dicho requisito, y, en su ausencia, las consecuencias negativas no pueden recaer sobre el solicitante. Debe ser la Administración, en consecuencia, en atención a los principios de facilidad probatoria y proximidad a los medios de prueba, la que acredite que dicha cuota no ha sido debidamente ingresada para fundar en este motivo la denegación al repercutido de la devolución de las cuotas indebidamente soportadas.

C. Ausencia de devolución de las cuotas a quien repercutió o a un tercero

Deben reproducirse aquí las consideraciones y argumentos señalados en el apartado anterior. La Administración deberá probar que ha procedido a la devolución de dichas cuotas para impedir que prospere esta última solicitud de devolución. ...

... este Tribunal requirió el 29 de abril de 2009 al órgano gestor la emisión de un informe referido al cumplimiento de los requisitos exigidos para el reconocimiento del derecho a obtener la devolución solicitada por la reclamante, así como sobre cualquier otro extremo o actuación que resulte relevante en relación con la pretensión de éste. El órgano gestor, en atención a dicha petición, no emite un informe en el que valore la concurrencia o no de cada uno de los requisitos referidos, sino que remite un informe emitido el 7 de noviembre de 2007, en el que hace referencia a un acuerdo de estimación parcial de una solicitud de devolución presentada por el repercutidor, dictado el 24 de mayo de 2005, sin reflejar los términos del mismo...

Ante la falta de valoración, por parte de la Administración Tributaria, de la concurrencia o no de dichos requisitos y teniendo en cuenta que es a ella a la que corresponde acreditar su incumplimiento para fundar la denegación de la devolución solicitada, procede estimar la pretensión interesada y anular el acto administrativo presunto objeto de la presente reclamación, debiendo reconocerse el derecho a obtener la devolución de la cuota indebidamente repercutida.



Tribunal Económico-Administrativo Central

Resolución de 12 de febrero de 2009

Improcedente de retener a cuenta un impuesto ya liquidado, pues los sujetos pasivos perceptores de las rentas objeto de retención ya regularizaron las diferencias de retención al presentar sus declaraciones de IRPF.

El Tribunal Central acoge la doctrina del Tribunal Supremo (la primera sentencia es de 27 de Febrero de 2007, después de 5 de Marzo de 2008) en relación a la improcedencia de exigir la retención a cuenta cuando los sujetos pasivos perceptores de las rentas objeto de retención ya regularizaron las diferencias de retención al presentar sus declaraciones de IRPF, evitándose así la duplicidad de ingreso y un enriquecimiento injusto de la Administración.

Sin embargo, acoge también la posibilidad de aplicar una sanción por haber dejado de ingresar la totalidad o parte de la deuda en plazo, dado el perjuicio que le hubiera ocasionado a la Administración la falta de ingreso de las retenciones.

Fundamentos de Derecho

DÉCIMO: ... No obstante lo anterior, ello no implica, a juicio de este Tribunal, que no deba sancionarse la conducta del retenedor que no cumplió correctamente su obligación de retener, ya que en ese caso se estaría amparando la conducta del retenedor que estando obligado a retener sobre el pago de determinadas rentas no lo hace o lo hace de forma incorrecta...

...es una obligación autónoma e independiente de la obligación que tiene el perceptor de la renta sujeta de autoliquidar su tributo. Tal es la independencia de ambas obligaciones que por el propio mecanismo de retenciones, la norma permite que en un momento posterior, el perceptor de la renta se deduzca las cantidades que se le hubieran debido retener, aunque la retención efectivamente no se le hubiera practicado...

UNDÉCIMO: Sobre este tema conviene además comentar la reciente Sentencia de la Audiencia Nacional de 18 Dic. 2008, que resolvía recurso contencioso administrativo interpuesto contra resolución desestimatoria de este Tribunal Económico-Administrativo Central en relación con liquidaciones por retenciones del trabajo personal-profesional, ejercicios 1996 a 1998 y sanción derivadas de las mismas. En dicha Sentencia la Audiencia partiendo de la reiterada Sentencia de 27 Feb. 2007 del Tribunal Supremo relativa al enriquecimiento injusto, concluía que «la aplicación de la anterior doctrina al presente supuesto, obliga a un pronunciamiento estimatorio de la demanda, declarando la nulidad de la liquidación practicada así como de la sanción impuesta, con las consecuencias legales inherentes a dicha declaración». Por tanto entendía que a partir de la Sentencia del Tribunal Supremo (Rec. 2400/2002) procedía anular las liquidaciones por retenciones practicadas por la Administración cuando hubiera enriquecimiento injusto y las sanciones que de las mismas pudieran derivar.

Ahora bien respecto de la procedencia de anular o mantener dichas sanciones en relación con la referida Sentencia del Tribunal Supremo de 27 Feb. 2007 hay que tener en cuenta cuales fueron sus antecedentes...

Por tanto... En cuanto a la cuota, sí atendía a la existencia de enriquecimiento injusto para estimar las pretensiones del recurrente, pero de ello no derivaba la anulación de la sanción correspondiente, sino que ésta ya la había anulado previamente por entender que, en el caso concreto, no concurrían los elementos culpabilísticos indispensables para que la sanción pudiera estimarse ajustada a Derecho...

Por tanto de todo lo anterior hay que concluir que la aplicación de la Sentencia del Tribunal Supremo de 27 Feb. 2007 al caso concreto conlleva la anulación de la liquidación por retenciones, pero no de la sanción que de la misma derive. ...

En el caso concreto aquí planteado, la conducta acreedora de sanción, consiste en haber dejado de ingresar cantidades que debieron retenerse sobre las percepciones satisfechas por la Entidad al haberse aplicado un tipo incorrecto de retención en el abono de determinadas retribuciones y sin haberse regularizado las mismas...

En definitiva, todas estas consideraciones llevan a la conclusión de que la infracción tributaria de referencia es imputable a la entidad obligada a retener, sin que concurra ninguna de las causas de exoneración de la responsabilidad, determinadas por el art. 77.4 de la Ley General Tributaria y, a la vista del expediente y de la normativa aplicable a los hechos, este Tribunal Central estima que la calificación de la referida infracción como grave ha sido razonada de modo suficiente y conforme a Derecho.



Tribunal Económico-Administrativo Central

Resolución de 25 de junio de 2009, nº 00/656/2007

Procedimiento especial de fraude de ley. Doctrina jurisprudencial. Concepto y caracteres.

Se califican como fraude de ley, aplicándose esta cláusula frente a un Convenio de Doble Imposición, la operación consistente en la constitución de una holding en España, de un Grupo internacional; en ella y en la entidad operativa del Grupo, que se hace depender de ella y con la que consolida fiscalmente, se solicitan unos préstamos, básicamente intragrupo, para la adquisición de acciones de otras del Grupo, que son meras recolocaciones patrimoniales sin sustancia económica o empresarial alguna, con el único objetivo de minorar la tributación en España: tanto en el holding español, como en la entidad operativa se deducen unos gastos financieros fruto de aquel endeudamiento que determina en la empresa operativa una reducción drástica de beneficios y en la holding unas pérdidas, casi coincidentes con el importe de los gastos financieros, que se compensan con las rentas positivas restantes de la empresa operativa, con el resultado final de que estas rentas quedan sin tributar.

En realidad, considera el TEAC que se trata de un simple intercambio de participaciones dentro del Grupo, con la única finalidad de generar los gastos financieros en las entidades españolas del Grupo.

Dada la gran extensión de la Resolución, resumimos muy forzosamente los Fundamentos de Derecho, no sin recomendar su lectura completa pues, a nuestro juicio, el esfuerzo argumental realizado por el TEAC será objeto de remisión para otras resoluciones que tengan objetos similares.

Fundamentos de Derecho

TERCERO: Entrando en las cuestiones planteadas por el expediente, procede, en primer término, examinar y revisar en cuanto al fondo la declaración de haberse actuado en fraude de ley...

Tal como expresa el artículo 6.º 4 del Código Civil: “Los actos realizados al amparo del texto de una norma que persigan un resultado prohibido por el ordenamiento jurídico, o contrario a él, se considerarán ejecutados en fraude de ley y no impedirán la debida aplicación de la norma que se hubiere tratado de eludir”.

Lo que, trasladado al ámbito tributario, viene a equivaler al texto del artículo 24 de la LGT...

Y, a su vez, delimitación muy próxima al concepto posteriormente construido por la Ley 58/2003. En este sentido se manifiesta la Audiencia Nacional, en sentencia de 7 de noviembre de 2006, al realizar una ilustrativa secuencia de las diversas normativas, señalando que: “La nueva regulación del fraude de ley previsto en la vigente LGT bajo la denominación de conflicto en la aplicación de las normas tributarias, art. 15 de la LGT, 58/2003 de 17 de diciembre, aun con perfiles nuevos, no se presenta como una institución esencialmente distinta a la manera en que fue configurada jurisprudencial y doctrinalmente, siguiendo claramente la regulación prevista en la Ordenanza Tributaria Alemana.”

Esta última referencia histórico-comparada que eruditamente hace la Audiencia Nacional, resulta muy interesante pues enlaza con un aspecto importante de caracterización del fraude de ley, en el que hemos de detenernos siquiera brevemente a fin de abordar adecuadamente lo que constituye uno de los “leit motiv” de las alegaciones de la reclamante en su rechazo de la figura del fraude de ley, consistente, naturalmente con las limitaciones que toda síntesis conlleva, en la licitud de las diversas operaciones realizadas y en la adecuación de las mismas a su fin; es decir, si se compraban acciones se querían verdaderamente comprar, si se acudía a una ampliación de capital, se pretendía aportar capital a la entidad en cuestión, si se solicitaba un préstamo, se endeudaba efectivamente para tener recursos con que afrontar la compra, ampliación, etc., y así sucesivamente...

Pues bien, continuando con esa referencia doctrinal, la doctrina americana de la “substancia sobre la forma”... Se basa en el examen de la dirección, del destino que podríamos calificar como no inmediato, a la que se encaminan los pasos legales de una determinada operación económica o, cuando la construcción es más compleja -lo que, como tendremos ocasión de apreciar, sucede en el presente caso-, de un conjunto de operaciones. En la formulación matizada denominada de la “substancia económica”, resulta útil la idea, en la traducción de los autores, según la cual ha de atenderse a que las operaciones previstas tengan una sustancia económica separada y diferente del beneficio económico alcanzado sólo mediante la reducción impositiva...

QUINTO: Centrándonos, pues, en la figura del “fraude de ley”, como de modo reiterado sintetiza la Audiencia Nacional en diversas sentencias, y comúnmente, con mas o menos matices, recoge la doctrina, la concurrencia del mismo requiere de una serie de premisas: la doble presencia de una norma de cobertura y una norma defraudada, pero no de forma suficiente, no teniendo por qué ser necesariamente tributaria; el empleo de formas jurídicas insólitas y desproporcionadas para evitar el efecto exigido por el ordenamiento jurídico tributario, lo que le diferencia de la economía de opción; la finalidad puramente fiscal de los negocios jurídicos realizados de modo que la causa de los mismos responde a la realidad de evitar la tributación o que esta se realice en cuantía inferior a la ordinariamente exigida, pero, como tales, dichos negocios jurídicos son verdaderamente queridos; y consecución de un resultado equivalente a aquel cuya tributación se pretende evitar o reducir...

Conviene anticipar, como síntesis y esquema en el que incardinar una mejor comprensión de la inmediata exposición de los datos fácticos, que el conjunto de la operativa que origina la calificación de fraude de ley podría condensarse en que con ella se persigue y se consigue situar en las dos entidades del Grupo en España, la holding X, creada al efecto y la operativa del grupo W, S.A.. (Y, S.A.), merced a la obtención de préstamos de entidades del grupo para la compra de acciones de otras del grupo, unos gastos financieros derivados de ese endeudamiento, cuya virtualidad y licitud discute la Inspección, que determina en la segunda una drástica reducción de los beneficios y en la primera unas pérdidas que, mediante el paraguas de la consolidación fiscal, compensa con las rentas positivas restantes de la operativa, con el resultado final de que esas rentas queden sin tributar... Y ello se consigue, como a continuación se expondrá, mediante un complejo entramado de operaciones que, si bien aisladamente consideradas pueden ser tenidas por lícitas, y no suponen una violación directa del ordenamiento jurídico, como expresaba el Tribunal Constitucional, constituyen una estratagema tendente a la reducción de la carga fiscal... se está ante un supuesto en que se pretende hacer valer la obtención de una renta negativa, artificiosamente generada a través del complejo entramado objeto de análisis, a fin de que la obtención de una renta positiva obtenida por

la entidad operativa del grupo en España quede sin tributar en contra del espíritu de las normas (de compensación de rentas, de consolidación fiscal, etc.)...

SEXTO.- ... Es evidente, por otra parte, que las conclusiones extraídas del análisis anteriormente llevado a cabo -apartado C- de los balances y cuentas de resultados de las entidades españolas del Grupo (X y Y, S.A.), el aumento ingente de la deuda contraída para adquirir acciones de otras empresas del grupo y las pérdidas drásticas durante cuatro años que ello acarrea, contrasta, para ser exactos es la inversa, con la trayectoria que se describe del Grupo en los informes ahora comentados: aumento de beneficios, reducción del endeudamiento. Por lo que resulta aún mas paradójico que no se haga ninguna mención a ello en los Informes analizados -que son extraordinariamente minuciosos en el análisis de los diversos segmentos y áreas de negocio en el mundo, con alusiones específicas de las oscilaciones de pérdidas o beneficios en cada una-, ni se explicite porqué no se sigue la tónica del Grupo de desinversiones en empresas en pérdidas.

La única explicación verosímil en términos de estrategia empresarial del Grupo es que tales bases imponibles negativas declaradas en España realmente no suponían a nivel de Grupo internacional ninguna pérdida de beneficios, es decir, en última instancia, de rentabilidad; antes al contrario un ahorro en términos de impuestos mundiales del Grupo...

OCTAVO.- Entrando en el análisis de las premisas del fraude de ley que se enunciaban al inicio del Fundamento de Derecho quinto, por lo que se refiere a la norma de cobertura y defraudada, la primera está constituida desde el punto de vista mercantil por las normas reguladoras de los negocios jurídicos utilizados por el sujeto pasivo para conseguir su propósito elusorio.

Desde el punto de vista fiscal, el artículo 10.3 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades se remite para la determinación de la base imponible del Impuesto al resultado contable, que, en principio, considera como gastos los gastos financieros derivados de deudas. Ni este precepto ni la normativa del Impuesto imponen una determinada estructura financiera a las sociedades ni se establece, en términos generales, mas restricciones a los intereses devengados que la contenida en el artículo 20 de la misma LIS, en la redacción vigente en los ejercicios de referencia. Por ello, en este sentido es cierto que el principio de libertad de empresa y el de autonomía de la voluntad para elegir los negocios jurídicos (compra, préstamo, ampliación de capital, etc.) parecen abocar a concluir que eran deducibles los intereses devengados excepto si excedían del límite impuesto por la norma de subcapitalización, que en el presente caso, salvo en un ejercicio (en que la propia entidad X hace el ajuste pertinente) se respetaba, lo que refrendaría que las operaciones en cuestión no incurrían en ninguna ilegalidad. Ahora bien, precisamente esta irreprochabilidad formal es lo que, atendido todo lo anteriormente expuesto, corrobora la existencia del fraude. Las operaciones llevadas a cabo, en términos utilizados por el Tribunal Constitucional, no violan directamente el ordenamiento jurídico pero utilizan las vías ofrecidas por las propias normas tributarias de una forma que no se corresponde con su espíritu para alcanzar el objetivo de disminuir la carga fiscal...

Así, la conducta del sujeto pasivo cumple con el literal del artículo 10.3 y 20 de la LIS, pero con ello defrauda precisamente el mandato del artículo 4, toda vez que el grupo español no ha tributado por los beneficios reales obtenidos en España. Por ello, si la base imponible ha de ser fiel reflejo de la obtención de la renta por el sujeto pasivo, ello exige la corrección de la misma cuando las operaciones del sujeto pasivo se han efectuado en fraude de ley precisamente con el fin de desvirtuar la renta real obtenida.

El sujeto pasivo también se ha amparado para sus fines en las normas de consolidación fiscal. De nuevo, si se contemplan las operaciones descritas a la luz del artículo 81 de la LIS, se observa cómo los pasos responden minuciosamente a ajustarse a la literalidad de la norma, que posibilita la configuración del “grupo fiscal”. Por su parte, el artículo 85 de la misma LIS, relativo a la determinación de la base imponible del grupo de sociedades, prevé que la base imponible del grupo de sociedades se determinará sumando las bases imponibles correspondientes a todas y cada una de las integrantes del grupo, las eliminaciones y las incorporaciones de las eliminaciones de ejercicios anteriores.

Pero, de nuevo también si se atiende al espíritu de las normas, se concluye que el mismo ha sido conculcado: las que regulan este régimen especial de consolidación fiscal pretenden, en síntesis, eliminar los problemas de doble imposición, inherentes a los grupos de sociedades mediante la integración en una única liquidación de los resultados positivos o negativos obtenidos por las sociedades que integran el grupo; ello naturalmente, partiendo de la premisa de que no se utilice espúreamente este mecanismo de compensación que se produce en el seno de la consolidación, merced a la provocación artificiosa de os gastos financieros, como ha sucedido en el presente caso, en el que la consolidación no sirve entonces a la finalidad perseguida por la norma de eliminar una doble imposición sino, al contrario, a provocar una desimposición por la reducción injustificada de la base imponible...

NOVENO.-... la interesada ni ante la Inspección ni ante este Tribunal aporta justificación alguna acerca de las operaciones que se han venido analizando en los anteriores Fundamentos de Derecho. Se limita a afirmar la legalidad y licitud de todas ellas y la legítima autonomía de las empresas para la toma de decisiones; afirmaciones todas ellas que este Tribunal comparte pero que no se consideran incompatibles con una adecuada ponderación de un conjunto probatorio acerca de la concurrencia de circunstancias jurídicas o económicas reales y no meramente teóricas que justificasen la sustantividad de la estructura que por la Administración se dice desplegada con la intención de obtener un ahorro fiscal...

Ello no supone cuestionar las políticas empresariales de las entidades, que indudablemente corresponden a las empresas, como alega la interesada, sino intentar hallar una explicación racional en la forma de operar del sujeto pasivo, puesto que, ante el minucioso y completo conjunto de pruebas aportado por la Inspección, que induce a concluir que la causa que ha guiado la realización del complejo conjunto de operaciones realizado ha sido exclusivamente de índole fiscal, corresponde a la interesada contradecir dicha conclusión mediante la acreditación de una justificación alternativa y la prueba de la existencia de una auténtica sustancia económica en el conjunto de la estrategia desplegada; y naturalmente ello ha de ser objeto de enjuiciamiento por este Tribunal Económico-Administrativo ante el que se ha planteado reclamación y, en su caso, por las instancias de lo contencioso...

Como destaca el acuerdo impugnado, no tiene sentido ni proporción las operaciones realizadas, para ser simplemente recolocación de acciones, cuando el grupo ya ejercía todos los derechos y obligaciones como socios, sin cambio alguno en unas carteras, además, estáticas en estos ejercicios...

Es sobradamente conocida entre los estudiosos de la planificación fiscal internacional la distinción, basada precisamente en aquellas diferencias, entre la planificación fiscal en materia de actividades productivas, en las que existe poco margen de maniobra para el diseño de estrategias fiscales, por lo que, aunque se tengan en cuenta a la hora de la toma de decisiones, son otros los factores determinantes (legales, laborales, socio-económicos, aduaneros, etc.) y que, por lo que al ámbito tributario se refiere, suscita en

su caso cuestiones en el ámbito de los precios de trasferencias y la planificación en materia financiera, de intangibles, sociedades holding, etc., en las que las razones fiscales suelen ser determinantes y las cuestiones que se plantean exceden del ámbito de los precios de transferencia. Se quiere decir con ello que es este segundo marco en el que la planificación fiscal internacional puede resultar más operativa y también en el que existe mas riesgo, propensión o facilidad de traspasar la frontera de la legítima economía de opción e incurrir en el abuso del Derecho, haciendo de la ventaja fiscal el objetivo de esquemas más agresivos, acreedores de la calificación de fraude de ley...

UNDÉCIMO.- Concluida la ausencia de argumentos sólidos que fundamenten desde un punto de vista económico empresarial la reorganización societaria llevada a cabo, se evidencia que la auténtica finalidad pretendida ha sido la de minorar la carga fiscal soportada en España por las actividades de la operativa Y, S.A..

Junto a ello, el propósito de eludir el impuesto se constata asimismo por la utilización de esquemas u operativas insólitas o desproporcionadas y que sólo se justifican o adquieren sentido para evitar el efecto exigido por el ordenamiento tributario; es decir, la artificiosidad que, como indicio o característica del fraude y diferenciador de la economía de opción, es una referencia constante de nuestros Tribunales de Justicia, tanto del Tribunal Constitucional, como del Tribunal Supremo y la Audiencia Nacional, como se ha expuesto en el FD cuarto...

Es útil recordar a este respecto que, en orden a una correcta apreciación del fraude de ley en este tipo de estructuras complejas, no puede simplemente plantearse el juicio de adecuación de cada uno de los actos individualmente considerado, sino que requiere de un enjuiciamiento de mayor perspectiva, que tenga en cuenta la finalidad última perseguida de la concatenación de todos ellos...

En conclusión, se desprende, pues, del conjunto de pruebas extensamente analizado la finalidad de elusión fiscal de la operación y que se ha creado artificiosamente una estructura en la que se llevan a cabo unas recolocaciones de cartera intragrupo carentes de contenido patrimonial real, y que, por el contrario, están destinadas a propiciar una aparente necesidad de endeudamiento, cuyos intereses vacían de contenido la base imponible del grupo en España...

DUODÉCIMO.- ... En suma, cuando todas esas operaciones en su conjunto consideradas no responden a una lógica empresarial global pues la compleja operativa se revela innecesaria y contraria a la eficiencia económica, de modo que no se habría llevado a cabo de no ser por la ventaja fiscal, la finalidad elusoria resulta evidente. En la terminología del Tribunal Constitucional, el conjunto de operaciones, sin suponer una violación directa del ordenamiento jurídico, ha constituido un rodeo que buscaba crear artificiosamente las condiciones de aplicación de unas normas (deducibilidad de intereses, consolidación fiscal, etc.) merced a las que conseguir la reducción de la carga fiscal, pero violando su espíritu (minoración de la tributación que verdaderamente corresponde a la sociedad operativa)...

DECIMOCUARTO.- Concluida la procedencia de la calificación de fraude de ley, ha de darse contestación a una serie de alegaciones de la reclamante con las que pretende trasladar la polémica a un ámbito internacional.

Aduce, en síntesis, incompatibilidad de la Resolución impugnada con el Derecho Comunitario y los

Convenios de Doble Imposición Internacional; en última instancia, una infracción de la libertad de establecimiento, de la libre circulación de capitales y del principio de confianza legítima...

El fundamento de la calificación de fraude de ley tampoco radica en la intervención de un centro de coordinación del país B del grupo, o en la no tributación efectiva de las plusvalías o intereses obtenidos por las no residentes del Grupo, aunque ello sea un elemento más de convicción; si esta circunstancia hubiera podido darse en un centro financiero localizado en España, de un grupo autóctono y concurrieran los mismos elementos configuradores del fraude de ley, la conclusión hubiera sido la misma...

DECIMOQUINTO.- De un análisis de la jurisprudencia del Tribunal Superior de Justicia de la UE invocada, se desprende que su reacción frente a las normativas de los Estados miembros se produce, en esencia, cuando se aplican a un no residente normas o criterios determinantes de una carga tributaria más gravosa que la correspondiente a sus residentes en las mismas circunstancias, de manera que ello puede resultar disuasorio de su establecimiento para operar en ese otro Estado del que no se es residente.

Ahora bien, eso no es lo que sucede en el presente caso. Como ya se ha expuesto en repetidas ocasiones, si la operativa aquí analizada y su abusiva utilización de las normas sobre consolidación y composición de la base imponible hubiese sido desplegada por un Grupo totalmente nacional, el análisis de las conductas, negocios, motivos y la conclusión acerca de la aplicación de la figura del fraude de ley serían idénticas.

Es más, podría incluso decirse que el planteamiento es el contrario del presentado por la interesada, en el que partiríamos de un marco más ventajoso para los grupos de sociedades de ámbito internacional que tienen la finalidad de atraer hacia España inversión extranjera...

Ha de resaltarse que ello se incardina dentro de una tendencia desarrollada a lo largo de las recientes décadas, y en constante evolución, por los distintos países de nuestro entorno, de articular medidas fiscales o regímenes especiales, a fin de atraer inversiones y capital extranjero. En este sentido, paralelamente a la reacción del Derecho Comunitario en contra de las normas o prácticas que pudieran restringir o vulnerar la libertad de circulación y de establecimiento en los Estados miembros, y precisamente para asegurar que esos principios no se desvirtúen en sentido contrario, se ha producido asimismo una clara reacción de ese mismo Derecho en orden a vigilar con especial atención aquel tipo de medidas favorecedoras, plasmada sustancialmente en el Código de Conducta sobre fiscalidad de las empresas, adoptado por la UE el 1 de diciembre de 1997; y es en esta línea y bajo este enfoque como, a juicio de este Tribunal, es correcto plantear la cuestión aquí debatida. El citado Código de Conducta considera potencialmente perniciosas las medidas fiscales que implican un nivel impositivo efectivo considerablemente inferior al aplicado habitualmente en el Estado miembro de que se trate. Es importante observar que para evaluar el carácter pernicioso de estas medidas se tiene en cuenta, entre otros parámetros, si las ventajas se otorgan aun cuando no exista actividad económica real o si las ventajas están totalmente aisladas de la economía nacional, de manera que no afecten a la base fiscal nacional...

DECIMOSEXTO.- A la luz de todo lo expuesto, no cabe hablar tampoco, como aduce la reclamante, de una doble imposición, ni real (pues más bien lo que se produce es una desimposición integral) ni conceptual. Lo que se apunta en relación con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la UE de negar la posibilidad de gravar en un país una renta por el hecho de que otro país no lo someta a tributación, no resulta aplicable pues no es el supuesto aquí contemplado: no se grava una renta en España porque los

intereses pagados a la del país B tributen o no allí sino porque los beneficios de las operativas españolas dejan de asumir la carga tributaria que les corresponde como consecuencia de un montaje calificado de fraude de ley, en el que se demuestra, sin que se acredite lo contrario, que el endeudamiento forma parte de un entramado de operaciones tendentes exclusivamente a obtener la ventaja fiscal de la reducción de la tributación de las operativas españolas; que los intereses no tributen en País B, como se ha indicado, es una circunstancia más del conjunto pero la calificación y la regularización se hubieran dado igualmente sin ella. Ha de recordarse en este sentido que también el principio general de la prohibición del abuso del derecho es un principio general del Derecho Comunitario y una constante de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la UE, como se ha expuesto anteriormente.



Revista Técnica Tributaria

Comentario de Jurisprudencia del TJCE

Colaboradores:

- José Manuel Calderón Carrero
Universidad de A Coruña
- Francisco Alfredo García Prats
Universidad de Valencia
- María Amparo Grau Ruiz
Universidad Complutense de Madrid
- Nuria Puebla Agramunt
Universidad Complutense de Madrid



Asociación Española de
Asesores Fiscales

Comentario de Jurisprudencia del TJCE

Francisco Alfredo García Prats

Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario. Universitat de València
Miembro de la AEDAF

Sentencia del TSJCE (Sala Séptima) de 2 de julio de 2009

Asunto C-377/08, cuestión prejudicial planteada por la Corte Suprema di Cassazione di Italia.

Partes: *EGN BV – Filiale Italiana y Agenzia delle Entrate – Ufficio di Roma 2*

Síntesis

Asunto C-377/08. Sentencia del Tribunal de Justicia (sala Séptima) de 2 de julio de 2009. Sexta Directiva IVA – Artículo 17, apartado 3, letra a) – Deducibilidad y devolución del IVA soportado – Prestaciones de servicios de telecomunicaciones – Prestación de servicios en beneficio de un destinatario establecido en otro Estado miembro – Artículo 9, apartado 2, letra e) – Determinación del lugar de la prestación.

1. Antecedentes y cuestiones planteadas:

La Sentencia fija los criterios de localización correspondientes a los servicios de telecomunicaciones prestados entre dos empresas localizadas en diferentes Estados miembros de la UE a efectos de verificar si en dicho caso también se genera el derecho a la deducción y devolución del IVA soportado por la entidad prestataria de los servicios, cuando dichos servicios no se consideren sujetos en el Estado donde se encuentra establecida la empresa que presta el servicio.

El litigio se planteó entre una empresa italiana –EGN, filial de EGN Equant Blogal Network BV, sociedad controlada por la Sociedad Internacional de Telecomunicaciones Aeronáuticas, que es una sociedad cooperativa belga fundada en 1949 por once compañías aéreas con vistas a realizar un sistema de telecomunicaciones destinado específicamente al transporte aéreo (14). ENG Italia prestó distintos servicios de telecomunicaciones a Ensys Ltd, empresa establecida en Irlanda, país donde está sujeta al IVA, y que se halla controlada también por la sociedad internacional de telecomunicaciones aeronáuticas.

Como la empresa destinataria no disponía de un establecimiento en El Estado de prestación del servicio, el mismo no se encontraba sujeto al IVA en Italia. De modo que la entidad prestadora realizaba operaciones no sujetas y se encontraba con un IVA soportado de sus proveedores establecidos en Italia del que pretende obtener la devolución, tanto la correspondiente al año 1999 como a años anteriores. Dicha solicitud fue denegada por la Agenzia delle Entrate italiana, considerando que no concurrían los requisitos para proceder a la deducción o devolución de dicho IVA. La administración tributaria italiana entendía que la deducción del IVA soportado se limitada a las operaciones efectuadas fuera del territorio nacional, entendidas como aquellas *materialmente realizadas en el extranjero*, sin alcanzar a la ficción de territorialidad establecida en su normativa interna. Tras varios recursos fallidos, la Corte Suprema di Cassazione decide interponer cuestión prejudicial, para saber si el artículo 17.3.a) de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, permite la deducción del impuesto relativo a la compra o la importación de dichos bienes, correspondientes a dichas operaciones no sujetas, al proveedor, que tendría derecho a ello si efectuase las mismas prestaciones en su propio país.

2. Comentario:

El TJCE resuelve de forma clara, diáfana y directa la cuestión interpretativa. Por un lado, el derecho a la deducción o devolución del IVA debe surgir siempre que los servicios por los que se hubiese soportado dicho impuesto se utilicen para las actividades económicas enunciadas en el apartado 2 del artículo 4, efectuadas en el extranjero, que hubieran generado derecho a deducción de haber sido realizadas en el interior del Estado miembro. La entidad afectada, EGN, está sujeta al IVA en Italia, por cuanto allí *ejerce* actividades económicas de las sujetas al IVA (art. 4.1 y 2 VI Directiva)(24).

A juicio del TJCE no cabe considerar que cuando una prestación de servicios a favor de destinatarios establecidos fuera de Italia cabe entender que se consideran efectuadas en el extranjero, en el sentido del artículo 17.3.a) de la VI Directiva. Y ello porque las normas de localización del IVA determinan la conexión con un territorio, con el objeto de evitar conflictos de competencia que puedan generar tanto situaciones de doble imposición como de doble no imposición. (27).

El artículo 9.1 de la VI Directiva no prevalece sobre el párrafo 2 del mismo artículo, y éste tiene como misión establecer un régimen especial para las prestaciones de servicios efectuadas entre sujetos pasivos y cuyo coste entre en el precio de los bienes, estando las prestaciones de servicio de telecomunicaciones incluidas en el artículo 9.2.e) VI Directiva.

No obstante, especifica que dicha conclusión se infiere de este apartado a partir del 1 de enero de 2000, y del artículo 1, párrafo primero de la Decisión 97/207, para períodos anteriores, por la que se autorizaba a Italia a incluir los servicios de telecomunicaciones como excepción al artículo 9, apartado 1 de la Directiva incluyéndolos en el artículo 9.2.e).

En virtud de dichos preceptos (32) se deduce que “el lugar de las prestaciones de servicios de telecomunicaciones servidas a sujetos pasivos establecidos en la Comunidad, si bien fuera del país del prestador, es el lugar donde el destinatario tenga la sede de su actividad económica o un establecimiento permanente para el que se haya efectuado la prestación de servicios o, en su defecto, el lugar de su domicilio o de su residencia habitual”.

De ahí que cuando el destinatario es un sujeto pasivo establecido en el extranjero las prestaciones de servicios deben entenderse *efectuadas en el extranjero*, en el sentido del artículo 15.3.a) de la VI Directiva, generando derecho a la deducción o a la devolución del IVA soportado, mientras que tales prestaciones dieran lugar a tal derecho si se hubiesen efectuado en el interior de ese mismo Estado miembro.

3. Fallo:

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Séptima) declara:

El artículo 17, apartado 3, letra a), de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios – Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme, en su versión modificada por la Directiva 95/7/CE del Consejo, de 10 de abril de 1995, debe interpretarse en el sentido de que un prestador de servicios de telecomunicaciones, como el del asunto principal, que se halle establecido en el territorio de un Estado miembro, está facultado, en virtud de esta disposición, para deducir u obtener la devolución, en ese Estado miembro, del IVA soportado por los servicios de telecomunicaciones que se hayan prestado a una empresa que tenga su domicilio en otro Estado miembro, mientras que tal prestador se habría beneficiado de ese derecho si los servicios de que se trata se hubiesen prestado en el interior del primer Estado miembro.



SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Cuarta) de 9 de julio de 2009

Asunto: C-397/07, recurso por incumplimiento interpuesto por la Comisión contra España.

Partes: *Comisión contra Reino de España*

Síntesis

«Incumplimiento de Estado – Impuestos indirectos que gravan la concentración de capitales – Sociedades de capital – Directiva 69/335/CEE – Artículos 2, apartados 1 y 3, 4, apartado 1, y 7 – Derecho de aportación – Exención – Requisitos – Traslado de la sede de dirección efectiva o del domicilio social de un Estado miembro a otro Estado miembro – Derecho de aportación que grava el capital destinado a las actividades mercantiles ejercidas en un Estado miembro por sucursales o establecimientos permanentes de sociedades establecidas en otro Estado miembro»

1. Antecedentes y cuestiones planteadas:

La Comisión Europea dirigió sendos escritos de requerimiento el 19 de diciembre de 2003 y el 18 de octubre de 2004 por considerar que la normativa española del ITPAJD vulneraba la Directiva 69/335/CEE por diferentes motivos, que fueron concretados y delimitados en el dictamen motivado de 18 de julio de 2006 tras la respuesta insatisfactoria dada por el gobierno español.

En líneas generales, se considera que la normativa española vulnera la Directiva 69/335/CEE al supeditar las operaciones que están obligatoriamente exentas del Impuesto sobre las aportaciones según dicha Directiva al cumplimiento de los requisitos previstos en el TRLIS para acogerse al régimen especial de fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores, cuando dicho régimen sea aplicable a la operación en cuestión (artículos 19 y 20 del TRLITPAJD antes de la modificación operada por la Ley 4/2008).

Alega la Comisión, en relación con esta primera imputación, que se añaden condiciones contrarias que contravienen el ámbito de aplicación de las exenciones previstas en los artículos 7.1.b) y 7.1.b) bis, de la Directiva 69/335/CEE, en su versión resultante de las Directivas 73/79 y 73/80 antes de la modificación introducida por la Directiva 85/303.

Sin embargo, las imputaciones de la Comisión cabe entenderlas referida a las operaciones incluidas en el artículo 7.1.b) de la Directiva 69/335/CEE, que se encuentran obligatoriamente exentas del derecho de aportación a partir el 1 de enero de 1986, en virtud de la Directiva 85/303. Las operaciones afectadas son todas aquellas que se conocen como operaciones de reestructuración de sociedades de capital, cuando una o varias sociedades de capital aporten la totalidad de su patrimonio, o una o más ramas de su actividad, a una o más sociedades de capital en vías de constitución o ya existentes.

En cambio, las operaciones afectadas por el artículo 7.1.b) bis, afecta, en cambio a las operaciones asimilables a las referidas operaciones de reestructuración, cuando una sociedad de capital en vías de

constitución o anteriormente existente adquiriera participaciones que representen al menos el 75% del capital social anteriormente emitido de otra sociedad de capital. La exención de dichas operaciones sólo era obligatoria si las operaciones estaban exentas o gravadas con un tipo igual o inferior al 0,50% el 1 de julio de 1984. Sin embargo, la Comisión no justificó que dichas operaciones estuvieran exentas en España en dicha fecha, por lo que no se consideró relevante dicha imputación y quedó rechazada.

La Comisión rechaza asimismo que las condiciones establecidas por la normativa española puedan basarse en una sospecha general de fraude.

Asimismo, sostiene la Comisión que el artículo 19.3 del TRLITPAJD establece un hecho imponible específico sin apoyo en la normativa comunitaria que limita, a través de la lista exhaustiva del artículo 4 de la Directiva, las operaciones gravables por los Estados, entre las que no se encuentra el traslado a España de la sede de dirección efectiva o del domicilio social de una sociedad de capital que estuviesen previamente situados en un Estado miembro que no perciba un impuesto sobre las aportaciones análogo al previsto por la normativa española.

Finalmente, la Comisión sostiene que la imposición de las aportaciones correspondientes a la parte de capital social destinado a las actividades mercantiles ejercidas en territorio español a toda sucursal o establecimiento permanente de una sociedad de capital cuyo domicilio social y cuya sede de dirección efectiva estén situados en otro Estado miembro que no percibe derecho similar es contraria a la regla de reparto de las competencias tributarias entre Estados miembros establecida en el artículo 2, apartado 1, de la Directiva 69/335

2. Comentario

España pasa por ser uno de los países con mayor correlación de recursos por incumplimiento dilucidados ante el TJCE frente a cuestiones prejudiciales en materia tributaria planteadas por los jueces nacionales. En el presente número damos cuenta de dos sentencias que por su importancia y trascendencia merecen de un estudio individual y más profundo.

Mediante la presente sentencia condenatoria, el TJCE declara que España ha incumplido las obligaciones derivadas de la Directiva 69/335/CEE, relativa a los impuestos indirectos que gravan la concentración de capitales, al establecer requisitos distintos para el disfrute de determinadas exenciones, o gravando situaciones y hechos imponibles que no se encontraban habilitados por la Directiva, o sobre los que carece de jurisdicción en virtud de lo dispuesto en la Directiva. La Ley 4/2008, de 23 de diciembre, ya anticipó en su artículo 7, las modificaciones normativas tendentes a ajustarse a las exigencias del Dictamen emitido en su día por la Comisión.

Fruto de esta sentencia condenatoria, la normativa del ITPAJD considera como operaciones no sujetas las operaciones de reestructuración y los traslados de la sede de dirección efectiva o del domicilio social de sociedades de un Estado miembro de la Unión Europea a otro.

Con anterioridad, en cambio, la legislación española determinaba que la exención estaba condicionada al cumplimiento de dos requisitos:

- que la entidad optara formalmente por el régimen especial de exención previsto para las operaciones de reestructuración en la normativa del Impuesto sobre Sociedades
- que se informara de dicha opción al Ministerio de Hacienda para poder disfrutar de la exención en el ITPAJD.

El TJCE, siguiendo la posición defendida por la Comisión Europea, entiende que dichos requisitos contrarían la exención obligatoria y plana establecida en la Directiva 69/335/CE tras la modificación operada por la Directiva 85/303/CEE. En palabras del TJCE “Tal exención es obligatoria e incondicional, y constituye para las sociedades interesadas un derecho cuyo ejercicio debe estar garantizado en el ámbito nacional de forma simple y sin ambigüedad” (27).

De ahí que los requisitos establecidos por la normativa española son contrarios al ordenamiento comunitario. No pueden entenderse como una mera formalidad, sino que constituyen un requisito que supedita la aplicación de la exención –comunicación en tiempo y forma–, en la medida en que supone un obstáculo contrario a ésta.

El TJCE tampoco acepta que el establecimiento de dichas formalidades se justifique por el objetivo de lucha contra el fraude y la evasión fiscales. En este sentido, el gobierno español argumentó que la obligación de comunicar la operación a las autoridades tributarias servía justamente para comprobar la existencia de motivos económicos válidos que la justificaran. Varios son los argumentos formulados por el TJCE para rechazar dicha justificación:

- La Directiva no contiene ninguna disposición explícita que permita a los Estados miembros adoptar medidas generales para luchar contra la evasión fiscal. La armonización propiciada por la Directiva 69/335/CEE es exhaustiva y no permite margen de maniobra a los Estados al respecto.
- En consecuencia, los Estados únicamente pueden oponerse a la aplicación del Derecho Comunitario en circunstancias especiales que constituyan una práctica abusiva o fraudulenta. En este sentido, el Tribunal reitera su doctrina según la cual tales medidas no pueden basarse en una sospecha general de fraude. Únicamente pueden adoptarse caso por caso, para hacer frente a montajes puramente artificiales, carentes de realidad económica y realizados con el objetivo de eludir el impuesto normalmente exigible, debiendo recaer la carga de la prueba de la artificiosidad sobre las autoridades nacionales (30).

En relación con el segundo punto de imputación, el TJCE considera que conforme al artículo 4.1, letras g) y h) de la Directiva 69/335 están sujetos al impuesto sobre las aportaciones los traslados de un Estado miembro a otro Estado miembro del domicilio, efectivo o social, de las sociedades que estén consideradas, a efectos de la percepción del impuesto sobre las aportaciones, como sociedades de capital en este último Estado miembro, aunque no lo estén en el primer Estado miembro. Por consiguiente, el único criterio al que dicha disposición supedita la aplicación del derecho de aportación en tal supuesto de traslado es el de si la entidad de que se trate tiene la consideración de «sociedad de capital» en el Estado miembro de origen y en el de destino.

En consecuencia, el criterio de tributación o sujeción en el Estado miembro de origen no se corresponde con el criterio antes mencionado, permitiendo la tributación en concepto de derecho de aportación *en supuestos que no están previstos en la Directiva*, supuestos en los que se verifica el incumplimiento (37).

Aunque un Estado haya hecho uso de la facultad de dejar exentas las aportaciones, dicha situación no implica que con motivo del traslado de la sede de dirección efectiva o del domicilio social de una sociedad de capital desde un Estado miembro a otro, este segundo Estado miembro pueda automáticamente aplicar dicho impuesto (véase, en este sentido, la sentencia ING. AUER, antes citada, apartados 34 y 35) (38).

Además, y conforme a la jurisprudencia reiterada la legislación tributaria no puede basarse en una presunción general de fraude, sobre todo, y de forma específica, cuando se haga uso de un derecho creado por el Derecho comunitario. El ejercicio de dicho derecho no puede justificar por sí solo una sospecha de abuso. (39).

La misma conclusión se alcanza en relación con la previsión anterior de gravamen por las aportaciones correspondientes a la parte del capital social destinado a las actividades mercantiles ejercidas en territorio español a toda sucursal o establecimiento permanente de una sociedad de capital cuyo domicilio social y cuya sede de dirección efectiva estén situados en otro Estado miembro que no perciba un derecho similar al exigido en España, tal como recogía el anterior artículo 20 del TRLITPAJD. Se rechazan las justificaciones basadas en la necesidad de evitar actos de evasión fiscal, aunque los socios planeen crear una sociedad en un Estado donde no se exige dicho impuesto y posteriormente establecer un establecimiento permanente o una sucursal en nuestro país, pues no se aceptan las medidas generales y aplicables sin distinción para combatir el fraude.

Dicha imposición resulta contraria, además, al artículo 2, apartado 1, de la Directiva 69/335, que dispone que las operaciones sometidas al impuesto sobre las aportaciones serán impositivas únicamente en el Estado miembro en cuyo territorio se encuentre la sede de la dirección efectiva de la sociedad de capital en el momento en que se realicen estas operaciones (45).

3. Fallo

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Cuarta) decide:

1) Declarar que el Reino de España:

- al supeditar a los requisitos establecidos en el artículo 96 del Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado mediante Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, la exención del derecho de aportación de las operaciones contempladas en el artículo 7, apartado 1, letra b), de la Directiva 69/335/CEE del Consejo, de 17 de julio de 1969, relativa a los impuestos indirectos que gravan la concentración de capitales, en su versión modificada por las Directivas 73/79/CEE del Consejo, de 9 de abril de 1973, 73/80/CEE del Consejo, de 9 de abril de 1973, y 85/303/CEE del Consejo, de 10 de junio de 1985;

- al gravar con un derecho de aportación el traslado a España de la sede de dirección efectiva o del domicilio social de las sociedades de capital no sujetas en su Estado miembro de origen a un derecho similar al aplicado en España, y
- al someter a un derecho de aportación el capital destinado a las actividades mercantiles ejercidas en territorio español por las sucursales o establecimientos permanentes de sociedades establecidas en un Estado miembro que no aplica un derecho análogo,

ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de la Directiva 69/335, en su versión modificada por las Directivas 73/79, 73/80 y 85/303.

2) Desestimar el recurso en todo lo demás.



SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera) de 3 de septiembre de 2009

Asunto: C-37/08, cuestión prejudicial planteada por el VAT and Duties Tribunal, de Londres.

Partes: RCI Europe y. Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs

Síntesis

«Sexta Directiva IVA – Conexión fiscal – Prestaciones de servicios vinculadas con un inmueble – Prestación de servicios consistentes en facilitar el intercambio de facultades de uso de un inmueble de destino vacacional por parte de sus titulares»

1. Antecedentes y cuestiones planteadas:

El Tribunal de Londres plantea esencialmente, cuál es, en el sentido del artículo 9, apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva, el lugar de la prestación de los servicios suministrados por una asociación cuya actividad consiste en organizar el intercambio entre sus socios de los derechos de aprovechamiento por turno de inmuebles vacacionales, como contrapartida de los cuales dicha asociación percibe de sus socios cuotas de inscripción, cuotas de suscripción anuales y cuotas de intercambio (19). El asunto es de relevancia para España por cuanto la mayoría de los inmuebles suministrados en régimen de time-sharing se encuentran ubicados en España, por lo que comenzó a exigir el pago del IVA en nuestro país, encontrándose en la actualidad impugnadas las liquidaciones ante el Tribunal Supremo. Razón por la cual, a partir de 2004 la empresa afectada (RCI) deja de declarar en el Reino Unido el IVA por las cuotas de inscripción –que facultan para aportar las facultades de uso vacacional inherentes a su derecho de aprovechamiento por turno a un Fondo de alojamientos en régimen de aprovechamiento por turno y para disfrutar de las facultades de uso vacacional aportadas por otro socio-; y por las cuotas de suscripción –abonadas cada año junto con la cuota de inscripción por un período entre uno y cinco años- que se refiere o percibe de los socios titulares de derechos de aprovechamiento por turnos relativos a inmuebles situados en España. A su vez, también había declarado en España el IVA dejado de ingresar en Reino Unido correspondiente a las cuotas de intercambio que percibía de los socios que intercambiaban sus facultades de uso vacacional por las correspondientes sobre inmuebles sitios en España.

En la medida en que tanto España como el Reino Unido consideran su competencia para someter a gravamen dichos servicios en concepto de IVA –y que en ambas se producen liquidaciones por IVA, por radicación del bien, y por radicación de la sede del prestador del servicio, el Tribunal londinense decide plantear cuestión prejudicial, ante la impugnación presentada por RCI Europe.

2. Comentario

Para formular una solución, el TJCE examina de forma separada las diferentes transacciones celebradas por las partes en el marco del sistema RCI Weeks, recordando la exigencia de sinalmaticidad, realizándose únicamente a título oneroso si existe entre quien efectúa la prestación y su destinatario una

relación jurídica en cuyo marco se intercambian prestaciones recíprocas y la retribución percibida por quien efectúa la prestación constituye el contravalor efectivo del servicio prestado al destinatario.

Así confirma, en primer lugar, que el pago de una cuota anual aunque sea fija debe considerarse como contraprestación de la prestación sujeta al impuesto, aunque no pueda vincularse con la utilización específica del bien, por el hecho de que se intercambian prestaciones recíprocas entre los socios y el prestador de los servicios. Recurre para ello a la doctrina expresada en la sentencia *Kennemer Golf* (33). Por ello, las cuotas de suscripción anuales deben considerarse la contrapartida de la participación en un sistema concebido inicialmente para permitir a cada socio de RCI Europe intercambiar su derecho de aprovechamiento por turnos. El servicio que presta consiste en facilitar el intercambio, y las cuotas de inscripción y las cuotas de suscripción anuales representan la contrapartida abonada por un socio por este servicio (34). Asimismo, y en relación con las cuotas de intercambio considera que la prestación de servicios a cambio de la cual se satisface es el propio intercambio, o la **posibilidad futura** de participar en tal intercambio. Siendo el Fondo de intercambios y las informaciones relativas a éste elementos accesorios a este fin.

De ahí que el servicio prestado por RCI Europe dilucidado no es inmediato, sino que se compromete a prestar en el futuro el servicio requerido a petición de uno de sus socios. El titular del derecho inscrito en el programa RCI Weeks que abone regularmente las cuotas de suscripción anuales, tiene la posibilidad, con la ayuda de RCI Europe, de intercambiar su derecho con el de otro propietario pagando sólo las cuotas de intercambio.

Así las cosas, y fijada la consideración de la cuota satisfecha como retribución del servicio prestado por RCI, el TJCE fija que los servicios van referidos a bienes inmuebles y, por tanto, deben entenderse localizados en el lugar de localización del inmueble a efectos de IVA.

Procede para ello a interpretar la exigencia de 'relación suficientemente directa' entre la prestación de servicios y el inmueble, derivada del artículo 9.2.a) de la VI Directiva, y que se mantiene con la nueva redacción de las reglas de localización de los servicios exigida por la Directiva 2008/8/CE. Y ello teniendo presente que no basta cualquier vínculo débil con un bien inmueble (sentencia *Heger*).

A juicio del TJCE, la relación entre RCI Europe y sus socios no puede entenderse sin referirla a los bienes inmuebles cuyo aprovechamiento buscan dichos socios. Los derechos de aprovechamiento son derechos sobre bienes inmuebles, y su cesión como contrapartida del disfrute de derechos análogos constituye una transacción conectada con bienes inmuebles (37). Los servicios del sistema RCI Weeks se distinguen de un simple arrendamiento en cualquier agencia de vacaciones, porque no se paga por una prestación vacacional sino por el servicio consistente en facilitar el intercambio de su derecho relativo a un inmueble particular. Esta afirmación le sirve al TJCE para considerar que el **inmueble al que se vincula la prestación de servicios de RCI EUROPE es aquel sobre el cual el propietario que desea intercambiar posee su derecho**, (38) y que pone a disposición del sistema RCI weeks (41) por lo que no puede hablarse de una prestación de servicios turísticos en general sino referidos a un bien inmueble concreto (38).

Añade en apoyo de dicha conclusión la idea subyacente en la VI Directiva de localizar los servicios en el entorno en que se consumen los bienes y los servicios, que en el presente caso no se verifican en el lugar de establecimiento sino en el de situación del bien inmueble; y que la aplicación de la regla general de

localización en lugar de la específica permitiría eludir el IVA fácilmente mediante el establecimiento de la sede de la empresa fuera del territorio de aplicación del IVA comunitario.

Por lo que se refiere al suministro de derechos de aprovechamiento por turno de un inmueble adquirido por RCI Europe a terceros para completar el Fondo de intercambio de inmuebles puesto a disposición de los socios de dicho sistema, RCI Europe sólo percibe las cuotas de inscripción, las cuotas de suscripción anuales y las cuotas de intercambio de sus socios por los derechos de aprovechamiento por turno que intercambia cada socio. En tal caso, RCI Europe no percibe ningún importe de terceros que puedan estar sujetos al IVA. En efecto, en relación con el suministro en cuestión, RCI Europe no es deudor del IVA con motivo de esta transacción sobre el inmueble puesto a disposición de sus socios por un tercero.

3. Fallo:

El artículo 9, apartado 2, letra a), de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios – Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme, debe interpretarse en el sentido de que el lugar de las prestaciones de servicios realizadas por una asociación cuya actividad consiste en organizar el intercambio entre sus socios de sus derechos de aprovechamiento por turno de inmuebles vacacionales como contrapartida de las cuales dicha asociación percibe de sus socios cuotas de inscripción, cuotas de suscripción anuales y cuotas de intercambio, es el lugar en el que está situado el inmueble del que el socio en cuestión es titular del derecho de aprovechamiento por turno.



SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Segunda) de 3 de septiembre de 2009

Asunto: C-2/08, cuestión prejudicial planteada por la Corte Suprema di Cassazione de Italia.

Partes: *Amministrazione dell'Economia e delle Finanze, Agenzia delle Entrate y Fallimento Olimpiclub Srl*

Síntesis

IVA – Primacía del Derecho comunitario – Disposición de Derecho nacional que consagra el principio de cosa juzgada

1. Antecedentes y cuestiones planteadas:

La sentencia objeto del presente comentario es interesante por cuanto recoge y desarrolla los efectos derivados de su doctrina en Lucchini, sobre la relación del principio de cosa juzgada con el derecho comunitario; y de la sentencia Halifax, en relación con el reconocimiento de una situación de abuso en el ámbito de la Imposición sobre el Valor Añadido. Es la verificación de la doctrina del TJCE en materia de IVA para declarar la existencia de un abuso de Derecho la que lleva al tribunal nacional a verificar si la existencia de una jurisprudencia consolidada con carácter de cosa juzgada impide considerar al juez nacional la posible existencia de un abuso en el IVA. Y por otra parte, es consciente de la relativización del principio de cosa juzgada frente a la primacía comunitaria a partir de la sentencia Lucchini. En dicha sentencia de 18 de julio de 2007 el Tribunal de Justicia declaró que el Derecho comunitario se opone a la aplicación de una disposición de Derecho nacional como el artículo 2909 del Código Civil italiano, que consagra el principio de autoridad de la cosa juzgada, cuando su aplicación constituye un obstáculo para la recuperación de una ayuda de Estado concedida contraviniendo el Derecho comunitario. Expone que, según parece, esta sentencia ilustra cierta tendencia en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia a relativizar el valor del principio de autoridad de la cosa juzgada y a exigir la inaplicación de tal principio a fines de respetar la primacía de las disposiciones del Derecho comunitario y de evitar un conflicto con éstas. A este respecto, el órgano jurisdiccional remitente se remite a las sentencias de 1 de junio de 1999, Eco Swiss (C-126/97, Rec. p. I-3055); de 28 de junio de 2001, Larsy (C-118/00, Rec. p. I-5063); de 7 de enero de 2004, Wells (C-201/02, Rec. p. I-723), y de 13 de enero de 2004, Kühne & Heitz (C-453/00, Rec. p. I-837).

La cuestión se dirime por los siguientes hechos. Olimpiclub, sociedad de responsabilidad limitada cuyo objeto es construir y gestionar instalaciones deportivas, es propietaria de un complejo deportivo situado en un terreno propiedad del Estado italiano. El 27 de diciembre de 1985, celebró con la Associazione Polisportiva Olimpiclub (en lo sucesivo, «Associazione»), asociación sin ánimo de lucro de la que la mayoría de socios fundadores poseía también participaciones en Olimpiclub, un contrato por el que se permitía a la Associazione el uso de todos los equipos instalados en el complejo deportivo (en lo sucesivo, «comodato»). Como contrapartida, la Associazione debía, en primer lugar, asumir el pago al Estado italiano de la tasa por la utilización privativa del dominio público (cantidad que ha de abonarse por la concesión del disfrute del terreno), en segundo lugar, pagar cada año cinco millones de ITL como reembolso de los gastos a prorrata anuales, y en tercer lugar, transferir a Olimpiclub todos los ingresos brutos de la Associazione, correspondientes al importe global de las cuotas anuales de sus socios.

La Administración consideró que dicho contrato de comodato perseguía únicamente el objetivo de eludir la ley para obtener una ventaja fiscal. Se transfería a una asociación sin ánimo de lucro todos los gastos administrativos y de gestión del complejo deportivo, recibiendo los ingresos generados por la asociación en forma de cuotas abonadas por los socios de ésta, cuotas que no se encontraban sujetas al IVA. La Administración consideró el contrato de comodato inoperante y atribuyó a Olimpiclub el conjunto de los ingresos brutos realizados por la Associazione, rectificando las liquidaciones complementarias del IVA presentadas por Olimpiclub para los ejercicios fiscales investigados.

Tras la admisión de los recursos presentados por el contribuyente sobre la base de que no se había probado la existencia de un acuerdo fraudulento y recurrido ante la Corte di Cassazione, el contribuyente aporta dos sentencias de la Commissione tributaria regionale con fuerza de cosa juzgada, referidas a liquidaciones complementarias en materia del IVA sobre el mismo contribuyente, aunque relativas a otros ejercicios fiscales. Si bien inicialmente se aplicaba el principio de diferenciación de las sentencias en atención a los diferentes períodos impositivos a los que iban referidos, el criterio había sido modificado recientemente, aunque cuando las apreciaciones correspondientes se refieren a cuestiones similares puede ser invocada útilmente en otro litigio, aunque dicha sentencia se refiere a un ejercicio fiscal diferente del que es objeto del procedimiento en el cual se invoca. La apreciación de dichas sentencias debería llevar a declarar la inadmisibilidad del recurso de casación.

Sin embargo, la Corte de Cassazione decide plantear cuestión prejudicial, atendiendo a la importancia del IVA entre los recursos propios de la Comunidad Europea, y a que la aplicación del principio de cosa juzgada establecido en el artículo 2909 del código civil italiano puede impedir la plena aplicación del principio de lucha contra el abuso de Derecho como instrumento dirigido a garantizar la plena aplicación del sistema comunitario del IVA, en los siguientes términos:

«¿Se opone el Derecho comunitario a la aplicación de una disposición de Derecho nacional como la prevista en el artículo 2909 del Código Civil italiano, dirigida a sancionar el principio de fuerza de cosa juzgada, cuando tal aplicación consagra un resultado contrario al Derecho comunitario, frustrando la aplicación del mismo, incluso en sectores distintos del de las ayudas de Estado ([a la que se refiere] la sentencia [...] Lucchini, [antes citada]) y, en particular, en materia de IVA y de abuso de Derecho consumado para eludir indebidamente el impuesto, habida cuenta, en particular, del principio de Derecho nacional, tal como ha sido interpretado por la jurisprudencia de la Corte [suprema] di cassazione, según el cual en los litigios tributarios la cosa juzgada en un asunto determinado, cuando versa sobre un punto fundamental común a otros asuntos, tiene, respecto a éste, fuerza vinculante aunque las apreciaciones realizadas en esta ocasión se refieran a un período impositivo distinto?»

2. Comentario:

El TJCE reconoce que para la resolución de la cuestión planteada es irrelevante el conocimiento o desconocimiento de los motivos que permitan dudar del carácter real, lícito y no fraudulento del contrato al que resulta de aplicación la normativa del IVA. Reconoce, pues, que en última instancia, la verificación de las circunstancias que permiten identificar y reaccionar contra una situación abusiva –con carácter general y en materia tributaria en particular- corresponden al juez nacional.

A partir de ahí el TJCE se limita a clarificar los efectos del derecho comunitario sobre el principio de fuerza de cosa juzgada, de forma lógica que, en realidad, se refiere a la interpretación que de dicho principio se realiza por parte de la jurisprudencia italiana y que se reproduce de forma sintética en los párrafos 10 a 15 de la sentencia.

El TJCE parte, como punto de partida del reconocimiento de los efectos del principio de fuerza de cosa juzgada, tanto a nivel interno como a nivel comunitario. En efecto, con el fin de garantizar tanto la estabilidad del Derecho y de las relaciones jurídicas como la buena administración de la justicia, es necesario que no puedan impugnarse las resoluciones judiciales que hayan adquirido firmeza tras haberse agotado las vías de recurso disponibles o tras expirar los plazos previstos para dichos recursos (sentencias de 30 de septiembre de 2003, Köbler, C-224/01, Rec. p. I-10239, apartado 38, y de 16 de marzo de 2006, Kapferer, C-234/04, Rec. p. I-2585, apartado 20) (22).

De dicha importancia *infiere* que el Derecho comunitario no obliga a un órgano jurisdiccional nacional a dejar de aplicar las normas procesales internas que confieren fuerza de cosa juzgada a una resolución, aunque ello permitiera subsanar una vulneración del Derecho comunitario por la decisión en cuestión (véase la sentencia Kapferer, antes citada, apartado 21).

La aplicación del principio de fuerza de cosa juzgada debe regirse por el ordenamiento jurídico de los Estados miembros a falta de normativa comunitaria en la materia, siempre que respete los principios de equivalencia y efectividad (24).

Reconoce, asimismo, que la sentencia Lucchini no puede trasladarse de forma automática al asunto planteado, por cuanto se refiere a una materia –ayudas de Estado– en la que rige un reparto de competencias –entre los Estados miembros y la Comunidad– distinto.

De ahí que los términos de la compatibilidad son reconducidos en el presente caso (26) a la verificación de las exigencias derivadas del principio de compatibilidad a efectos de aclarar la posible compatibilidad con el mismo de la interpretación realizada del principio de fuerza de cosa juzgada.

La solución dada pasa por el análisis en cada caso del lugar que ocupa la disposición procesal afectada dentro del conjunto del procedimiento, de su desarrollo y de sus peculiaridades, ante las diversas instancias nacionales. Desde esta perspectiva, procede tomar en consideración, en su caso, los principios en los que se basa el sistema jurisdiccional nacional, tales como la protección del derecho de defensa, el principio de seguridad jurídica y el buen desarrollo del procedimiento (sentencia de 14 de diciembre de 1995, Peterbroeck, C-312/93, Rec. p. I-4599, apartado 14).

A la vista de los efectos que se predicen el control judicial de situaciones posteriores del mismo –en otros ejercicios fiscales– y otros contribuyentes, impidiendo discutir cualquier declaración acerca de un punto fundamental común contenido en la resolución judicial revestida de fuerza de cosa juzgada, el TJCE llega a la conclusión:

“Esta aplicación del principio de fuerza de cosa juzgada tendría como consecuencia que en el supuesto de que la resolución judicial definitiva se basare en una interpretación de normas comunitarias relativas a prácticas abusivas en materia de IVA contraria al Derecho comunitario, la aplicación incorrecta de estas

normas se reproduciría en cada nuevo ejercicio fiscal, sin que **fuera** posible corregir esta interpretación errónea.” (30) La condicionalidad de las circunstancias en las que se declara la incompatibilidad, a pesar de su envergadura (31), impide formular un principio de relación claro entre la primacía comunitaria y el principio de cosa juzgada, debiendo ser objeto de **ponderación** caso por caso.

Aunque bien podría reforzarse la condicionalidad indicando que la oposición del derecho comunitario al principio de cosa juzgada lo es sólo **en la medida en que obstaculiza que el órgano jurisdiccional nacional que conoce de dicho litigio tome en consideración las normas de Derecho comunitario en materia de prácticas abusivas vinculadas a dicho impuesto.**

El Tribunal no es suficientemente preciso, a nuestro entender, y formula una sentencia en atención a la **particular interpretación, efectos y alcance** del principio de cosa juzgada por parte de la jurisprudencia italiana a partir de su formulación en el Código Civil, que dista de ser la formulación general de dicho principio en otros ordenamientos jurídicos.

3. Fallo:

El Derecho comunitario se opone a la aplicación, en circunstancias como las del litigio principal, de una disposición de Derecho nacional como el artículo 2909 del Código Civil italiano en un litigio relativo al IVA correspondiente a un ejercicio fiscal sobre el cual aún no ha recaído ninguna resolución judicial definitiva, en la medida en que obstaculiza que el órgano jurisdiccional nacional que conoce de dicho litigio tome en consideración las normas de Derecho comunitario en materia de prácticas abusivas vinculadas a dicho impuesto.



SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Tercera) de 12 de noviembre de 2009

Asunto: C-154/08, recurso por incumplimiento planteado por la Comisión contra el Reino de España

Partes: *Comisión de las Comunidades Europeas contra Reino de España*

Síntesis:

Incumplimiento de Estado – Sexta Directiva IVA – Artículos 2 y 4, apartados 1, 2 y 5 – Armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios – Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme – Sujetos pasivos – Actividades u operaciones realizadas por los Registradores de la Propiedad como liquidadores titulares de las Oficinas Liquidadoras de Distrito Hipotecario – Actividades económicas – Actividad realizada con carácter independiente – Organismos de Derecho público que realizan actividades en el ejercicio de funciones públicas – Infracción del Derecho comunitario imputable a un órgano jurisdiccional nacional

1. Antecedentes y cuestiones planteadas:

La sentencia objeto del presente comentario culmina el procedimiento por incumplimiento planteado por la Comisión Europea, iniciado mediante escrito de requerimiento el 18 de octubre de 2004. El escrito toma como base la interpretación que había realizado el Tribunal Supremo en torno a la sujeción al IVA de los servicios prestados por los Registradores-liquidadores, con la que se pretendía poner punto y final a las controversias surgidas en torno la sujeción al IVA de las funciones de liquidación de los tributos cedidos a las Comunidades Autónomas –ISD e ITPAJD- realizadas por los Registradores de la Propiedad en cuanto titulares de las Oficinas Liquidadoras de Registro, y que mantenían en vilo a la Administración Tributaria del Estado, por una parte, a los Registradores de la Propiedad, por otro, y, finalmente, a las Comunidades Autónomas.

La disputa jurídica se inicia como consecuencia de la fijación de la interpretación jurisprudencial a consecuencia de una sentencia dictada por el Tribunal Supremo de 12 de julio de 2003, dictada en interés de ley, contra la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-León de 8 de diciembre de 2001, en la que se consideraba que los servicios prestados por los registradores-liquidadores, en el ejercicio de la función liquidadora y de recaudación de los impuestos sobre sucesiones y sobre transmisiones patrimoniales no estaban sujetos al IVA.

Lo bien cierto es que, con carácter previo al pronunciamiento del Tribunal Supremo existía una importante controversia, tanto jurisprudencial como doctrinal en torno a la correcta interpretación y traslación de la doctrina del TJCE en torno a la aplicación del IVA a los servicios prestados por los Registradores-liquidadores a las Comunidades Autónomas en cuanto titulares de las Oficinas Liquidadoras de Registro.

Frente a las pretensiones de la Administración tributaria del Estado, manifestadas entre otras en la Resolución 16/94 de la Dirección General de Tributos, la mayoría de los Tribunales Superiores de Justicia se decantaban por

considerar que dichos servicios no quedaban sujetos al IVA por suponer el ejercicio de una función pública, la de liquidación, que se materializaba en un acto administrativo susceptible de impugnación, y que se encontraba sometida al control de la Administración, que practicaba las oportunas inspecciones y dirigía las oportunas instrucciones y circulares. En cambio, otros Tribunales Superiores de Justicia habían optado por considerar, en cambio, que los servicios prestados por los Registradores-liquidadores se encontraban sujetos al IVA, a pesar de suponer el ejercicio de la función pública de liquidación, sobre la base del carácter independiente de la organización material de recursos que llevaba a cabo el Registrador en la estructuración de las Oficinas Liquidadoras de Registro, criterio éste que acabó siendo adoptado por la Audiencia Nacional en un primer momento, en la sentencia de 8 de marzo de 1999.

El Tribunal Supremo zanjó la polémica jurisprudencial, tras el recurso de casación en interés de Ley planteado por la Abogacía del Estado, defensora de la posición de la Administración Tributaria del Estado tendente a considerar dichos servicios como sujetos, finalmente ajustada a derecho comunitario según el pronunciamiento del TJCE, considerando que

“ lo decisivo es esclarecer si las Oficinas Liquidadoras de los Distritos Hipotecarios actúan en régimen de dependencia de las Comunidades Autónomas, y en consecuencia, sus actos de liquidación y recaudación estarían no sujetos al IVA, por tratarse de prestaciones de servicios de una Administración Pública o, por el contrario, tal dependencia no existe, y en consecuencia, el impuesto indicado es exigible “ (fj 6).

Enterada de la resolución judicial, la Comisión consideró que la interpretación postulada por el Tribunal Supremo resultaba contraria al ordenamiento comunitario. De ahí que la Comisión formulara inicialmente un requerimiento al Estado español mediante escrito de 18 de octubre de 2004 por entender que se incumplían las exigencias de la normativa comunitaria sobre el IVA, al considerar que la práctica administrativa había cambiado como consecuencia de la Sentencia del Tribunal Supremo. A lo que el Gobierno español contestó asumiendo la posición del Tribunal Supremo y alegaba el doble carácter de los Registradores, como profesionales por lo que se refiere a los servicios relacionados con la gestión del Registro de la Propiedad, y como funcionarios, respecto de las funciones desempeñadas en la titularidad de la Oficina Liquidadora. La Comisión requirió información complementaria sobre los criterios relevantes para calcular la ‘compensación’ satisfecha por la Comunidad Autónoma por los gastos en que incurren los registradores-liquidadores, el régimen jurídico y las normas dictadas por las Comunidades Autónomas por las que se encomienda la función liquidadora a los Registradores. Tras recordar el carácter administrativo dependiente de las Comunidades Autónomas por parte del Gobierno español, la Comisión remitió un dictamen motivado, el 15 de diciembre de 2006, en el que se concedía un plazo de dos meses para ajustarse al mismo, en el que se exigía un cambio en la práctica administrativa, que fue contestado por el gobierno español reiterando sus argumentos y alegando que las autoridades judiciales no consideraron necesario el planteamiento de una petición de decisión prejudicial, por lo que la Comisión decidió presentar un recurso de incumplimiento ante el Tribunal de Justicia en virtud de lo dispuesto en el artículo 226 del TCE.

La reclamación inicial de la Comisión se basaba en los siguientes puntos:

- En primer lugar, se produce una vulneración de la Sexta Directiva del IVA, sobre la base de la incorrecta aplicación –que no transposición- de los artículos 2 y 4, apartados 1 y 2, atendiendo a la actuación independiente del Registrador-liquidador (párrafo 76 de la sentencia).

- En segundo lugar, la Comisión estima producida, de forma indirecta, una vulneración de la normativa relativa al sistema de recursos propios de las Comunidades Europeas (artículo 1 del Reglamento 1553/1989), considerando que la incorrecta calificación de las operaciones como no sujetas proporciona una incorrecta determinación de la base imponible sobre la que se calcula el recurso IVA, a lo que añade la exigencia de los intereses de demora correspondientes en virtud del artículo 11 del Reglamento 1150/2000.
- En tercer lugar, se alegaba la infracción del artículo 234 del TCE, en la medida en que el Tribunal Supremo es un órgano jurisdiccional nacional cuyas decisiones no son susceptibles de ulterior recurso judicial de Derecho interno, y el Tribunal Supremo no presentó una cuestión prejudicial al TJCE en el marco de un recurso de casación en interés de la Ley.

Sin embargo, en el suplico de la demanda, la Comisión no hizo referencia a los dos últimos motivos, por lo que la demanda se planteó únicamente en los términos del incumplimiento basados en el primer fundamento, limitando las pretensiones del recurso únicamente a los motivos alegados en primer lugar, la infracción de los artículos 2, y 4, apartados 1 y 2 de la Sexta Directiva

2. Comentario:

La Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 12 de noviembre de 2009 ha señalado que, conforme a la interpretación autorizada de las normas relevantes de la VI Directiva del IVA, los servicios prestados a las Comunidades Autónomas por los Registradores de la Propiedad, en su condición de titulares de una Oficina Liquidadora de Distrito Hipotecario, están sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido.

El Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas se pronuncia, de este modo, en contra del criterio mantenido por el Tribunal Supremo en su sentencia de 12 de julio de 2003, dictada en interés de ley, en la que consideraba que dichos servicios se encontraban no sujetos al IVA. Razón por la cual considera que España ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de los artículos 2 y 4, apartados 1 y 2, de la Directiva 77/388/CEE, del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios-Sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido: base imponible uniforme (en adelante, VI Directiva).

La argumentación del TJCE puede resumirse en los siguientes puntos que serán comentados a continuación:

- La actividad llevada a cabo por los registradores-liquidadores a favor de las Comunidades Autónomas tiene la consideración de **actividad económica** en el sentido del artículo 4.2 de la VI Directiva
- Existe una **relación directa** entre el servicio prestado por los Registradores y la **contraprestación** recibida por parte de las Comunidades Autónomas.
- Los Registradores prestan sus servicios de liquidación a las Comunidades Autónomas en

régimen de **independencia**, sin que pueda admitirse la existencia de **subordinación** de éstos respecto de las Comunidades Autónomas.

- No resulta aplicable la excepción del artículo 4, apartado 5, párrafo primero de la VI Directiva.
- No puede aceptarse la dificultad para subsanar el incumplimiento, por haberse originado el mismo en una sentencia del Tribunal Supremo.

El Tribunal de Justicia considera que no puede aplicarse la regla de no sujeción prevista en el artículo 4.5 de la VI Directiva del IVA, por cuanto debe interpretarse de forma estricta. Así el Tribunal estima que la consideración del organismo que presta el servicio como de Derecho Público es relevante pero no decisiva para determinar su tratamiento a efectos del IVA, considerando que *cuando la naturaleza real y la esencia de la actividad* que realiza el organismo de Derecho público revelan que no se cumplen los requisitos para la aplicación de la citada regla de no sujeción. En particular, cuando el servicio se presta como una actividad económica por el tercero, constituyendo un indicio de dicha situación la calificación de los rendimientos de dicha actividad como rendimientos de actividades económicas en el ámbito del Impuesto sobre la Renta y una verificación de la condición de independencia que el personal se encuentra vinculado a ellos mediante una relación laboral sujeta al Derecho privado.

La sentencia no impide a los entes públicos de los Estados miembros recurrir a mecanismos de colaboración con terceras entidades para llevar a cabo las funciones de gestión y liquidación tributaria de su competencia, aunque dicha libertad no comporta necesariamente la capacidad para decidir que los servicios correspondientes recibidos no se encuentran sujetos al IVA en ningún caso. La aplicación de la normativa del IVA puede convertirse, de hecho, en un elemento esencial para configurar el modo de prestación más efectiva de servicios públicos esenciales o secundarios, incluidos aquellos que comportan el ejercicio de funciones públicas de naturaleza tributaria.

La sentencia es de enorme relevancia, además, porque se trata del primer caso decidido por el Tribunal en el que se acepta abiertamente la posible utilización del recurso por incumplimiento previsto por el artículo 226 del Tratado planteado por la Comisión Europea como mecanismo de control de los errores derivados de una decisión judicial contraria al ordenamiento. Por dicha razón, la Sentencia plantea cuestiones de enorme trascendencia en la estructura jurídica que sostiene las relaciones entre el Derecho comunitario, el derecho interno y los órganos estatales encargados de su verificación, control y aplicación; así como de las relaciones entre las instituciones comunitarias –básicamente la Comisión- y los jueces nacionales en su actuación como jueces de lo comunitario.

3. Fallo:

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Tercera) decide:

1. Declarar que el Reino de España ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de los artículos 2 y 4, apartados 1 y 2, de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios – Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme, al considerar que los servicios prestados a una Comunidad Autónoma

por los Registradores de la Propiedad, en su condición de liquidadores titulares de una Oficina Liquidadora de Distrito Hipotecario, no están sujetos al impuesto sobre el valor añadido.

2. Condenar en costas al Reino de España.

